

IFRS 18

Änderungen an anderen IFRS-Rechnungs-
legungsstandards

Amendments to other IFRS Accounting Standards

Einzelseiten

Single Pages

voraussichtlich zu den Herstellungskosten oder darüber verkauft werden können. Wenn jedoch ein Preisrückgang für diese Stoffe darauf hindeutet, dass die Herstellungskosten der Fertigerzeugnisse über dem Nettoveräußerungswert liegen, werden die Stoffe auf den Nettoveräußerungswert abgewertet. Unter diesen Umständen können die Wiederbeschaffungskosten der Stoffe die beste verfügbare Bewertungsgrundlage für den Nettoveräußerungswert sein.

- 33 Der Nettoveräußerungswert wird in jeder Folgeperiode neu ermittelt. Wenn die Umstände, die vorher zu einer Abwertung der Vorräte auf einen Wert unter ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten geführt haben, nicht länger bestehen oder wenn es aufgrund geänderter wirtschaftlicher Gegebenheiten eindeutige Anhaltspunkte für eine Erhöhung des Nettoveräußerungswerts gibt, wird der Betrag der Abwertung insoweit aufgeholt (d. h. die Aufholung beschränkt sich auf den Betrag der ursprünglichen Abwertung), dass der neue Buchwert dem niedrigeren Wert aus Anschaffungs- oder Herstellungskosten und berichtigtem Nettoveräußerungswert entspricht. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn sich Vorräte, die aufgrund eines Rückgangs ihres Verkaufspreises zum Nettoveräußerungswert bilanziert wurden, in einer Folgeperiode noch im Bestand befinden und sich ihr Verkaufspreis wieder erhöht hat.

ERFASSUNG ALS AUFWAND

- 34 Wenn Vorräte verkauft worden sind, ist der Buchwert dieser Vorräte in der Berichtsperiode als Aufwand zu erfassen, in der die zugehörigen Erträge erfasst wurden. Alle Abwertungen von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert sowie alle Verluste bei den Vorräten sind in der Periode als Aufwand zu erfassen, in der die Abwertungen vorgenommen wurden oder die Verluste eingetreten sind. Alle Wertaufholungen bei Vorräten, die sich aus einer Erhöhung des Nettoveräußerungswerts ergeben, sind als Verminderung des als Aufwand erfassten Betrags der Vorräte in der Periode zu erfassen, in der die Wertaufholung eintritt.
- 35 Vorräte können auch anderen Vermögenswerten zugeordnet werden, zum Beispiel dann, wenn Vorräte als Teil selbsterstellter Sachanlagen verwendet werden. Vorräte, die auf diese Weise einem anderen Vermögenswert zugeordnet worden sind, werden über die Nutzungsdauer dieses Vermögenswerts als Aufwand erfasst.

ANGABEN

- 36 Abschlüsse haben die folgenden Angaben zu enthalten:
- (a) die für die Bewertung von Vorräten angewandten Rechnungslegungsmethoden einschließlich der Kosten-Zuordnungsverfahren,
 - (b) den Gesamtbuchwert der Vorräte und die Buchwerte in einer unternehmensspezifischen Klassifizierung,
 - (c) den Buchwert der zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Verkaufskosten bilanzierten Vorräte,
 - (d) den Betrag der Vorräte, die als Aufwand in der Berichtsperiode erfasst worden sind,
 - (e) den Betrag von Abwertungen von Vorräten, die nach Paragraph 34 in der Berichtsperiode als Aufwand erfasst worden sind,
 - (f) den Betrag von vorgenommenen Wertaufholungen, die nach Paragraph 34 als Verminderung des als Aufwand erfassten Betrags der Vorräte in der Berichtsperiode erfasst worden sind,
 - (g) die Umstände oder Ereignisse, die zu der Wertaufholung der Vorräte nach Paragraph 34 geführt haben, und
 - (h) den Buchwert der Vorräte, die als Sicherheit für Schulden verpfändet sind.
- 37 Informationen über die Buchwerte von Vorräten nach Klassifizierung und das Ausmaß der Veränderungen dieser Vermögenswerte sind für die Abschlussadressaten nützlich. Verbreitet sind Untergliederungen der Vorräte in Handelsgüter, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertige Erzeugnisse und Fertigerzeugnisse.
- 38 Der Betrag der Vorräte, der während der Periode als Aufwand erfasst worden ist und der oft als Umsatzkosten bezeichnet wird, umfasst die Kosten, die zuvor Teil der Bewertung der verkauften Vorräte waren, sowie die nicht zugeordneten Produktionsgemeinkosten und außergewöhnliche Produktionskosten der Vorräte. Die unternehmensspezifischen Umstände können die Einbeziehung weiterer Kosten, wie beispielsweise Vertriebskosten, rechtfertigen.
- 39 Einige Unternehmen gliedern Aufwendungen nach ihrer Art und ordnen sie in der Weise der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zu, dass andere Beträge als die während der Periode als Aufwand erfassten Anschaffungs- und Herstellungskosten der Vorräte dargestellt werden. In diesem Fall stellt das Unternehmen die als Aufwand erfassten Kosten für Rohstoffe und Verbrauchsgüter, Leistungen an Arbeitnehmer und andere Kosten zusammen mit dem Betrag der Nettobestandsveränderungen des Vorratsvermögens in der Periode dar.

of materials indicates that the cost of the finished products exceeds net realisable value, the materials are written down to net realisable value. In such circumstances, the replacement cost of the materials may be the best available measure of their net realisable value.

A new assessment is made of net realisable value in each subsequent period. When the circumstances that previously caused inventories to be written down below cost no longer exist or when there is clear evidence of an increase in net realisable value because of changed economic circumstances, the amount of the write-down is reversed (i.e. the reversal is limited to the amount of the original write-down) so that the new carrying amount is the lower of the cost and the revised net realisable value. This occurs, for example, when an item of inventory that is carried at net realisable value, because its selling price has declined, is still on hand in a subsequent period and its selling price has increased.

RECOGNITION AS AN EXPENSE

When inventories are sold, the carrying amount of those inventories shall be recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised. The amount of any write-down of inventories to net realisable value and all losses of inventories shall be recognised as an expense in the period the write-down or loss occurs. The amount of any reversal of any write-down of inventories, arising from an increase in net realisable value, shall be recognised as a reduction in the amount of inventories recognised as an expense in the period in which the reversal occurs.

Some inventories may be allocated to other asset accounts, for example, inventory used as a component of self-constructed property, plant or equipment. Inventories allocated to another asset in this way are recognised as an expense during the useful life of that asset.

DISCLOSURE

The financial statements shall disclose:

- (a) the accounting policies adopted in measuring inventories, including the cost formula used;
- (b) the total carrying amount of inventories and the carrying amount in classifications appropriate to the entity;
- (c) the carrying amount of inventories carried at fair value less costs to sell;
- (d) the amount of inventories recognised as an expense during the period;
- (e) the amount of any write-down of inventories recognised as an expense in the period in accordance with paragraph 34;
- (f) the amount of any reversal of any write-down that is recognised as a reduction in the amount of inventories recognised as expense in the period in accordance with paragraph 34;
- (g) the circumstances or events that led to the reversal of a write-down of inventories in accordance with paragraph 34; and
- (h) the carrying amount of inventories pledged as security for liabilities.

Information about the carrying amounts held in different classifications of inventories and the extent of the changes in these assets is useful to financial statement users. Common classifications of inventories are merchandise, production supplies, materials, work in progress and finished goods.

The amount of inventories recognised as an expense during the period, which is often referred to as cost of sales, consists of those costs previously included in the measurement of inventory that has now been sold and unallocated production overheads and abnormal amounts of production costs of inventories. The circumstances of the entity may also warrant the inclusion of other amounts, such as distribution costs.

Some entities classify expenses by nature in the operating category of the statement of profit or loss in a way that results in amounts being presented other than the cost of inventories recognised as an expense during the period. In this case, the entity presents the costs recognised as an expense for raw materials and consumables, employee benefits and other costs together with the amount of the net change in inventories for the period.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 40** Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 40A** [gestrichen]
- 40B** [gestrichen]
- 40C** Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 6 geändert. Außerdem wurde Paragraph 7 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40D** [gestrichen]
- 40E** Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 2, 8, 29 und 37 geändert und Paragraph 19 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40F** Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 2 geändert und wurden die Paragraphen 40A, 40B und 40D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 40G** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 12 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 40H** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 39 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

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

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. 40

[deleted] 40A

[deleted] 40B

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 6 and amended paragraph 7. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. 40C

[deleted] 40D

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraphs 2, 8, 29 and 37 and deleted paragraph 19. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 40E

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 2 and deleted paragraphs 40A, 40B and 40D. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 40F

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraph 12. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16. 40G

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 39. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 40H

WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 2 *Inventories* (revised in 1993). 41

This standard supersedes SIC-1 *Consistency — different cost formulas for inventories*. 42

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 7

Kapitalflussrechnung¹

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1–3
Nutzen von Kapitalflussinformationen	4–5
Definitionen	6–9
Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	7–9
Darstellung der Kapitalflussrechnung	10–17
Betriebliche Tätigkeit	13–15
Investitionstätigkeit	16
Finanzierungstätigkeit	17
Darstellung der Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit	18–20
Darstellung der Zahlungsströme aus Investitions- und Finanzierungstätigkeit	21
Saldierte Darstellung der Zahlungsströme	22–24
Zahlungsströme in Fremdwährung	25–30
Zinsen und Dividenden	31–34
Ertragsteuern	35–36
Beteiligungen an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	37–38
Änderungen der Beteiligungsquote an Tochterunternehmen und sonstigen Geschäftseinheiten	39–42B
Nicht zahlungswirksame Transaktionen	43–44
Veränderungen der Verbindlichkeiten aus Finanzierungstätigkeiten	44A–44E
Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen	44F–44H
Bestandteile der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente	45–47
Weitere Angaben	48–52
Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften	53–65

ZIELSETZUNG

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

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

ANWENDUNGSBEREICH

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

¹ Im September 2007 änderte der IASB infolge einer 2007 erfolgten Überarbeitung von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* den englischen Titel von IAS 7 von *Cash Flow Statements* in *Statement of Cash Flows* um. In der deutschen Übersetzung wurde der Titel *Kapitalflussrechnungen*, jetzt *Kapitalflussrechnung*, beibehalten. **Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18.**

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 7

Statements of Cash Flows¹

SUMMARY	Paragraphs
Objective	
Scope	1—3
Benefits of cash flow information	4—5
Definitions	6—9
Cash and cash equivalents	7—9
Presentation of a statement of cash flows	10—17
Operating activities	13—15
Investing activities	16
Financing activities	17
Reporting cash flows from operating activities	18—20
Reporting cash flows from investing and financing activities	21
Reporting cash flows on a net basis	22—24
Foreign currency cash flows	25—30
Interest and dividends	31—34
Taxes on income	35—36
Investments in subsidiaries, associates and joint ventures	37—38
Changes in ownership interests in subsidiaries and other businesses	39—42B
Non-cash transactions	43—44
Changes in liabilities arising from financing activities	44A—44E
Supplier Finance Arrangements	44F—44H
Components of cash and cash equivalents	45—47
Other disclosures	48—52
Effective date and transition	53—65

OBJECTIVE

Information about the cash flows of an entity is useful in providing users of financial statements with a basis to assess the ability of the entity to generate cash and cash equivalents and the needs of the entity to utilise those cash flows. The economic decisions that are taken by users require an evaluation of the ability of an entity to generate cash and cash equivalents and the timing and certainty of their generation.

The objective of this standard is to require the provision of information about the historical changes in cash and cash equivalents of an entity by means of a statement of cash flows which classifies cash flows during the period from operating, investing and financing activities.

SCOPE

An entity shall prepare a statement of cash flows in accordance with the requirements of this standard and shall present it as an integral part of its financial statements for each period for which financial statements are presented. 1

This standard supersedes IAS 7 *Statement of changes in financial position*, approved in July 1977. 2

Users of an entity's financial statements are interested in how the entity generates and uses cash and cash equivalents. This is the case regardless of the nature of the entity's activities and irrespective of whether cash can be viewed as the product of the entity, as may be the case with a financial institution. Entities need cash for essentially the same reasons however different their principal revenue-producing activities might be. They need cash to conduct their operations, to pay their obligations, and to provide returns to their investors. Accordingly, this standard requires all entities to present a statement of cash flows. 3

¹ In September 2007 the IASB amended the title of IAS 7 from *Cash Flow Statements* to *Statement of Cash Flows* as a consequence of the revision of IAS 1 *Presentation of Financial Statements* in 2007. In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

NUTZEN VON KAPITALFLUSSINFORMATIONEN

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

DEFINITIONEN

- 6 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:
 - Zahlungsmittel* umfassen Barmittel und Sichteinlagen.
 - Zahlungsmitteläquivalente* sind kurzfristige hochliquide Finanzinvestitionen, die jederzeit in festgelegte Zahlungsmittelbeträge umgewandelt werden können und nur unwesentlichen Wertschwankungsrisiken unterliegen.
 - Zahlungsströme* sind Zuflüsse und Abflüsse von Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten.
 - Betriebliche Tätigkeiten* sind die wesentlichen erlösbringenden Tätigkeiten des Unternehmens sowie andere Tätigkeiten, die nicht den Investitions- oder Finanzierungstätigkeiten zuzuordnen sind.
 - Investitionstätigkeiten* sind der Erwerb und die Veräußerung langfristiger Vermögenswerte und sonstiger Finanzinvestitionen, die nicht zu den Zahlungsmitteläquivalenten gehören, **sowie der Erhalt von Zinsen und Dividenden, wie in den Paragraphen 34A–34D beschrieben.**
 - Finanzierungstätigkeiten* sind Tätigkeiten, die sich auf den Umfang und die Zusammensetzung des eingebrachten Eigenkapitals und der Fremdkapitalaufnahme des Unternehmens auswirken.

Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente

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

DARSTELLUNG DER KAPITALFLUSSRECHNUNG

- 10 Die Kapitalflussrechnung hat Zahlungsströme der Periode zu enthalten, die nach betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit gegliedert werden. **Bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung hat ein Unternehmen diesen Standard sowie die allgemeinen Vorschriften für Abschlüsse in den Paragraphen 9–43 und 113–114 von IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss anzuwenden.**
- 11 Ein Unternehmen stellt die Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit in einer Weise dar, die seiner jeweiligen Geschäftstätigkeit möglichst angemessen ist. Die Gliederung nach Tätigkeitsbereichen

BENEFITS OF CASH FLOW INFORMATION

A statement of cash flows, when used in conjunction with the rest of the financial statements, provides information that enables users to evaluate the changes in net assets of an entity, its financial structure (including its liquidity and solvency) and its ability to affect the amounts and timing of cash flows in order to adapt to changing circumstances and opportunities. Cash flow information is useful in assessing the ability of the entity to generate cash and cash equivalents and enables users to develop models to assess and compare the present value of the future cash flows of different entities. It also enhances the comparability of the reporting of operating performance by different entities because it eliminates the effects of using different accounting treatments for the same transactions and events.

Historical cash flow information is often used as an indicator of the amount, timing and certainty of future cash flows. It is also useful in checking the accuracy of past assessments of future cash flows and in examining the relationship between profitability and net cash flow and the impact of changing prices.

DEFINITIONS

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

Cash comprises cash on hand and demand deposits.

Cash equivalents are short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.

Cash flows are inflows and outflows of cash and cash equivalents.

Operating activities are the principal revenue-producing activities of the entity and other activities that are not investing or financing activities.

Investing activities are the acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents **and the receipt of interest and dividends as described in paragraphs 34A–34D.**

Financing activities are activities that result in changes in the size and composition of the contributed equity and borrowings of the entity.

Cash and cash equivalents

Cash equivalents are held for the purpose of meeting short-term cash commitments rather than for investment or other purposes. For an investment to qualify as a cash equivalent it must be readily convertible to a known amount of cash and be subject to an insignificant risk of changes in value. Therefore, an investment normally qualifies as a cash equivalent only when it has a short maturity of, say, three months or less from the date of acquisition. Equity investments are excluded from cash equivalents unless they are, in substance, cash equivalents, for example in the case of preferred shares acquired within a short period of their maturity and with a specified redemption date.

Bank borrowings are generally considered to be financing activities. However, in some countries, bank overdrafts which are repayable on demand form an integral part of an entity's cash management. In these circumstances, bank overdrafts are included as a component of cash and cash equivalents. A characteristic of such banking arrangements is that the bank balance often fluctuates from being positive to overdrawn.

Cash flows exclude movements between items that constitute cash or cash equivalents because these components are part of the cash management of an entity rather than part of its operating, investing and financing activities. Cash management includes the investment of excess cash in cash equivalents.

PRESENTATION OF A STATEMENT OF CASH FLOWS

The statement of cash flows shall report cash flows during the period classified by operating, investing and financing activities. **In preparing the statement of cash flows, an entity shall apply this Standard and also apply the general requirements for financial statements in paragraphs 9–43 and 113–114 of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*.**

An entity presents its cash flows from operating, investing and financing activities in a manner which is most appropriate to its business. Classification by activity provides information that allows users to assess the impact of those activities on

liefert Informationen, anhand derer die Adressaten die Auswirkungen dieser Tätigkeiten auf die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens und die Höhe seiner Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente beurteilen können. Weiterhin können diese Informationen eingesetzt werden, um die Beziehungen zwischen diesen Tätigkeiten zu bewerten.

- 12 Ein einziger Geschäftsvorfall umfasst unter Umständen Zahlungsströme, die unterschiedlichen Tätigkeiten zuzuordnen sind.

Betriebliche Tätigkeit

- 13 Die Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit sind ein Schlüsselindikator dafür, in welchem Ausmaß es durch die Unternehmenstätigkeit gelungen ist, Zahlungsmittelüberschüsse zu erwirtschaften, die ausreichen, um Verbindlichkeiten zu tilgen, die Leistungsfähigkeit des Unternehmens zu erhalten, Dividenden zu zahlen und Investitionen zu tätigen, ohne dabei auf Quellen der Außenfinanzierung angewiesen zu sein. Informationen über die genauen Bestandteile der historischen Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit sind in Verbindung mit anderen Informationen von Nutzen, um künftige Zahlungsströme aus betrieblicher Tätigkeit zu prognostizieren.
- 14 Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit stammen in erster Linie aus **den wesentlichen erlösbringenden Tätigkeiten** des Unternehmens. Daher resultieren sie im Allgemeinen aus Geschäftsvorfällen und **sonstigen** Ereignissen, die in die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts eingehen. Es folgen einige Beispiele für Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit:
- (a) Zahlungseingänge aus dem Verkauf von Gütern und der Erbringung von Dienstleistungen,
 - (b) Zahlungseingänge aus Nutzungsentgelten, Honoraren, Provisionen und anderen Erlösen,
 - (c) Auszahlungen an Lieferanten für Güter und Dienstleistungen,
 - (d) Auszahlungen an und für Beschäftigte,
 - (e) [gestrichen]
 - (f) Zahlungen oder Rückerstattungen von Ertragsteuern, es sei denn, die Zahlungen können der Finanzierungs- und Investitionstätigkeit zugeordnet werden,
 - (g) Einzahlungen und Auszahlungen aus für Handelszwecke gehaltenen Kontrakten und
 - (h) **Einzahlungen aus Dividenden sowie Einzahlungen aus und Auszahlungen für Zinsen, wie in den Paragraphen 34B–34D beschrieben.**

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

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

Investitionstätigkeit

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

the financial position of the entity and the amount of its cash and cash equivalents. This information may also be used to evaluate the relationships among those activities.

A single transaction may include cash flows that are classified differently.

12

Operating activities

The amount of cash flows arising from operating activities is a key indicator of the extent to which the operations of the entity have generated sufficient cash flows to repay loans, maintain the operating capability of the entity, pay dividends and make new investments without recourse to external sources of financing. Information about the specific components of historical operating cash flows is useful, in conjunction with other information, in forecasting future operating cash flows.

Cash flows from operating activities are primarily derived from the principal revenue-producing activities of the entity. Therefore, they generally result from the transactions and other events that enter into the determination of profit or loss. Examples of cash flows from operating activities are:

- (a) cash receipts from the sale of goods and the rendering of services;
- (b) cash receipts from royalties, fees, commissions and other revenue;
- (c) cash payments to suppliers for goods and services;
- (d) cash payments to and on behalf of employees;
- (e) [deleted]
- (f) cash payments or refunds of income taxes unless they can be specifically identified with financing and investing activities;
- (g) cash receipts and payments from contracts held for dealing or trading purposes; and
- (h) cash receipts of dividends and cash receipts and payments of interest as described in paragraphs 34B–34D.

Some transactions, such as the sale of an item of plant, may give rise to a gain or loss that is included in recognised profit or loss. The cash flows relating to such transactions are cash flows from investing activities. However, cash payments to manufacture or acquire assets held for rental to others and subsequently held for sale as described in paragraph 68A of IAS 16 *Property, Plant and Equipment* are cash flows from operating activities. The cash receipts from rents and subsequent sales of such assets are also cash flows from operating activities.

An entity may hold securities and loans for dealing or trading purposes, in which case they are similar to inventory acquired specifically for resale. Therefore, cash flows arising from the purchase and sale of dealing or trading securities are classified as operating activities. Similarly, cash advances and loans made by financial institutions are usually classified as operating activities since they relate to the main revenue-producing activity of that entity.

Investing activities

The separate presentation of cash flows arising from investing activities is important because the cash flows represent the extent to which expenditures have been made for resources intended to generate future income and cash flows. Only expenditures that result in a recognised asset in the statement of financial position are eligible for classification as investing activities. Examples of cash flows arising from investing activities are:

- (a) cash payments to acquire property, plant and equipment, intangibles and other long-term assets. These payments include those relating to capitalised development costs and self-constructed property, plant and equipment.
- (b) cash receipts from sales of property, plant and equipment, intangibles and other long-term assets.
- (c) cash payments to acquire equity or debt instruments of other entities including interests in associates and joint ventures (other than payments for those instruments considered to be cash equivalents or those held for dealing or trading purposes).
- (d) cash receipts from sales of equity or debt instruments of other entities including interests in associates and joint ventures (other than receipts for those instruments considered to be cash equivalents and those held for dealing or trading purposes).
- (e) cash advances and loans made to other parties (other than advances and loans made by a financial institution).
- (f) cash receipts from the repayment of advances and loans made to other parties (other than advances and loans of a financial institution).

- (g) Auszahlungen für standardisierte und andere Termingeschäfte, Options- und Swap-Geschäfte, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Auszahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft,
- (h) Einzahlungen aus standardisierten und anderen Termingeschäften, Options- und Swap-Geschäften, es sei denn, diese Kontrakte werden zu Handelszwecken gehalten oder die Einzahlungen werden als Finanzierungstätigkeit eingestuft,
- (i) **Einzahlungen aus Zinsen und Dividenden, wie in den Paragraphen 34A–34D beschrieben.**

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

Finanzierungstätigkeit

- 17 Die gesonderte **Darstellung** der Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit ist von Bedeutung, da sie für die Schätzung von Ansprüchen auf künftige Zahlungsströme der Kapitalgeber gegenüber dem Unternehmen nützlich sind. Es folgen einige Beispiele für Zahlungsströme aus der Finanzierungstätigkeit:
- (a) Einzahlungen aus der Ausgabe von Anteilen oder anderen Eigenkapitalinstrumenten,
 - (b) Auszahlungen an Eigentümer zum Erwerb oder Rückkauf von (eigenen) Anteilen an dem Unternehmen,
 - (c) Einzahlungen aus der Ausgabe von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Anleihen und hypothekarisch unterlegten Schuldtiteln sowie aus der Aufnahme von Darlehen und Hypotheken oder aus der Aufnahme von sonstigem kurz- oder langfristigem Fremdkapital,
 - (d) Auszahlungen für die Rückzahlung von Ausleihungen und
 - (e) Auszahlungen von Leasingnehmern zur Tilgung von Schulden aus Leasingverträgen,
 - (f) **Auszahlungen für Dividenden, wie in Paragraph 33A beschrieben, und**
 - (g) **Auszahlungen für Zinsen, wie in den Paragraphen 34A–34D beschrieben.**

DARSTELLUNG DER ZAHLUNGSSTRÖME AUS DER BETRIEBLICHEN TÄTIGKEIT

- 18 Ein Unternehmen hat Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit in einer der beiden folgenden Formen darzustellen:
- (a) direkte Methode, wobei die Hauptklassen der Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen angegeben werden, oder
 - (b) **indirekte Methode, wobei das Betriebsergebnis angepasst wird um**
 - (i) **Auswirkungen nicht zahlungswirksamer Geschäftsvorfälle,**
 - (ii) **Abgrenzungen von vergangenen oder künftigen betrieblichen Ein- oder Auszahlungen (einschließlich Rückstellungen),**
 - (iii) **der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnete Erträge oder Aufwendungen, bei denen die damit verbundenen Zahlungsströme als Zahlungsströme aus der Investitions- oder aus der Finanzierungstätigkeit eingestuft werden, und**
 - (iv) **Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit, bei denen die damit verbundenen Erträge oder Aufwendungen nicht der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet werden.**
- 19 Unternehmen wird empfohlen, die Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit nach der direkten Methode darzustellen. Die direkte Methode stellt Informationen zur Verfügung, welche die Schätzung künftiger Zahlungsströme erleichtern können und bei Anwendung der indirekten Methode nicht verfügbar sind. Bei Anwendung der direkten Methode können Informationen über die Hauptklassen von Bruttoeinzahlungen und Bruttoauszahlungen folgendermaßen abgeleitet werden:
- (a) aus der Buchhaltung des Unternehmens oder
 - (b) durch Bereinigung der Umsatzerlöse und der Umsatzkosten (Zinsen und ähnliche Erträge sowie Zinsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen bei einem Finanzinstitut) sowie anderer Posten der Gesamtergebnisrechnung um
 - (i) Veränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - (ii) andere zahlungsunwirksame Posten und
 - (iii) andere Posten, deren zahlungswirksame Auswirkungen Zahlungsströme aus der Investitions- oder Finanzierungstätigkeit darstellen.
- 20 Bei Anwendung der indirekten Methode wird der Netto-Zahlungsstrom aus der betrieblichen Tätigkeit durch Bereinigung des **Betriebsergebnisses** um die folgenden Größen ermittelt:
- (a) Veränderungen der Periode bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen,
 - (b) **zahlungsunwirksame Posten, wie beispielsweise planmäßige Abschreibungen, Rückstellungen, unrealisierte Fremdwährungsgewinne und -verluste, die der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden,**
 - (c) **der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnete Erträge oder Aufwendungen, deren zahlungswirksame Auswirkungen Zahlungsströme aus der Investitions- oder aus der Finanzierungstätigkeit darstellen, und**
 - (d) **Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit, wie Ertragsteuern (gemäß Paragraph 35), bei denen die damit verbundenen Erträge oder Aufwendungen nicht der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet werden.**

Alternativ kann der Netto-Zahlungsstrom aus der betrieblichen Tätigkeit auch bei der indirekten Methode durch Ausweisung der Erträge und Aufwendungen, die der Kategorie „Betrieb“ der Gewinn- und Verlustrechnung zugeordnet werden, der Änderungen bei den Vorräten und den Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen im Laufe der Periode sowie aller sonstigen Zahlungsströme aus der betrieblichen Tätigkeit, bei denen die damit verbundenen Erträge oder Aufwendungen nicht der Kategorie „Betrieb“ zugeordnet werden, dargestellt werden.

- (g) cash payments for futures contracts, forward contracts, option contracts and swap contracts except when the contracts are held for dealing or trading purposes, or the payments are classified as financing activities; and
- (h) cash receipts from futures contracts, forward contracts, option contracts and swap contracts except when the contracts are held for dealing or trading purposes, or the receipts are classified as financing activities.
- (i) **cash receipts of interest and dividends as described in paragraphs 34A–34D.**

When a contract is accounted for as a hedge of an identifiable position, the cash flows of the contract are classified in the same manner as the cash flows of the position being hedged.

Financing activities

The separate **presentation** of cash flows arising from financing activities is important because it is useful in predicting claims on future cash flows by providers of capital to the entity. Examples of cash flows arising from financing activities are:

- (a) cash proceeds from issuing shares or other equity instruments;
- (b) cash payments to owners to acquire or redeem the entity's shares;
- (c) cash proceeds from issuing debentures, loans, notes, bonds, mortgages and other short or long-term borrowings;
- (d) cash repayments of amounts borrowed;
- (e) cash payments by a lessee for the reduction of the outstanding liability relating to a lease;
- (f) **cash payments of dividends as described in paragraph 33A; and**
- (g) **cash payments of interest as described in paragraphs 34A–34D.**

REPORTING CASH FLOWS FROM OPERATING ACTIVITIES

An entity shall report cash flows from operating activities using either:

- (a) **the direct method, whereby major classes of gross cash receipts and gross cash payments are disclosed; or**
- (b) **the indirect method, whereby operating profit or loss is adjusted for:**
 - (i) **the effects of transactions of a non-cash nature;**
 - (ii) **any deferrals or accruals of past or future operating cash receipts or payments;**
 - (iii) **income or expenses classified in the operating category in the statement of profit or loss for which the associated cash flows are classified as cash flows from either investing or financing activities; and**
 - (iv) **cash flows from operating activities for which the associated income or expenses are not classified in the operating category of the statement of profit or loss.**

Entities are encouraged to report cash flows from operating activities using the direct method. The direct method provides information which may be useful in estimating future cash flows and which is not available under the indirect method. Under the direct method, information about major classes of gross cash receipts and gross cash payments may be obtained either:

- (a) from the accounting records of the entity; or
- (b) by adjusting sales, cost of sales (interest and similar income and interest expense and similar charges for a financial institution) and other items in the statement of comprehensive income for:
 - (i) changes during the period in inventories and operating receivables and payables;
 - (ii) other non-cash items; and
 - (iii) other items for which the cash effects are investing or financing cash flows.

Under the indirect method, the net cash flow from operating activities is determined by adjusting profit or loss for the effects of:

- (a) changes during the period in inventories and operating receivables and payables;
- (b) non-cash items such as depreciation, provisions, **and**, unrealised foreign currency gains and losses **classified in the operating category;**
- (c) **income or expenses classified in the operating category in the statement of profit or loss for which the cash effects are investing or financing cash flows; and**
- (d) **operating cash flows, such as income tax (in accordance with paragraph 35), for which the corresponding income or expenses are not classified in the operating category in the statement of profit or loss.**

Alternatively, the net cash flow from operating activities may be presented under the indirect method by showing the revenues and expenses **classified in the operating category** in the statement of **profit or loss, the changes during the period in inventories and operating receivables and payables and any other operating cash flows for which the corresponding income or expenses are not classified in the operating category.**

ZINSEN UND DIVIDENDEN

- 31 Zahlungsströme aus erhaltenen und gezahlten Zinsen und Dividenden sind jeweils gesondert **darzustellen**. Jede Ein- und Auszahlung ist **unter Anwendung der Paragraphen 32, 33A und 34A–34D stetig von Periode zu Periode zuzuordnen**.
- 32 Der Gesamtbetrag der während einer Periode gezahlten Zinsen wird in der Kapitalflussrechnung **unabhängig davon ausgewiesen, ob der Betrag erfolgswirksam erfasst oder nach IAS 23 Fremdkapitalkosten aktiviert wurde**.
- 33 ~~[gestrichen]~~
- 33A Ein Unternehmen hat gezahlte Dividenden den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen.
- 34 ~~[gestrichen]~~
- 34A Ein Unternehmen, bei dem es sich nicht um ein in Paragraph 34B beschriebenes Unternehmen handelt, hat (a) gezahlte Zinsen (wie in Paragraph 32 beschrieben) den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit zuzuordnen. (b) erhaltene Zinsen und Dividenden den Zahlungsströmen aus der Investitionstätigkeit zuzuordnen.
- 34B Ein Unternehmen, das die Investition in Vermögenswerte oder die Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden als eine Hauptgeschäftstätigkeit ausübt (wie in Anwendung der Paragraphen B30–B41 von IFRS 18 ermittelt), hat erhaltene Dividenden, erhaltene Zinsen und gezahlte Zinsen in der Kapitalflussrechnung in derselben Weise zuzuordnen, wie es – in Anwendung von IFRS 18 – in der Gewinn- und Verlustrechnung Dividendenerträge, Zinserträge und Zinsaufwendungen zuordnet. Ein Unternehmen hat den Gesamtbetrag jedes dieser Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung jeweils einer einzigen Kategorie zuzuordnen (d. h. den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit, aus der Investitionstätigkeit oder aus der Finanzierungstätigkeit).
- 34C Für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 34B gilt: Ordnet ein Unternehmen den Gesamtbetrag der Dividendenerträge, den Gesamtbetrag der Zinserträge bzw. den Gesamtbetrag der Zinsaufwendungen einer einzigen Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung zu, hat es den Gesamtbetrag der erhaltenen Dividenden, den Gesamtbetrag der erhaltenen Zinsen bzw. den Gesamtbetrag der gezahlten Zinsen in der Kapitalflussrechnung den Zahlungsströmen aus der damit verbundenen Tätigkeit zuzuordnen. Ordnet ein Unternehmen beispielsweise die Gesamtheit seiner Zinsaufwendungen der Kategorie „Finanzierung“ der Gewinn- und Verlustrechnung zu, so ordnet es die Gesamtheit der von ihm gezahlten Zinsen den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit zu.
- 34D Es ist möglich, dass ein Unternehmen in Anwendung von IFRS 18 die Dividendenerträge, die Zinserträge bzw. die Zinsaufwendungen mehr als einer Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung zuzuordnen hat. In diesem Fall hat das Unternehmen für die Zwecke der Anwendung von Paragraph 34B sein Bilanzierungswahlrecht auszuüben, um die jeweiligen Zahlungsströme in der Kapitalflussrechnung einer der verbundenen Tätigkeiten zuzuordnen. Ordnet ein Unternehmen beispielsweise Zinsaufwendungen der Kategorie „Betrieb“ und der Kategorie „Finanzierung“ der Gewinn- und Verlustrechnung zu, ordnet es die Gesamtheit der von ihm gezahlten Zinsen gemäß der von ihm gewählten Rechnungslegungsmethode entweder den Zahlungsströmen aus der betrieblichen Tätigkeit oder den Zahlungsströmen aus der Finanzierungstätigkeit zu.

ERTRAGSTEUERN

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

BETEILIGUNGEN AN TOCHTERUNTERNEHMEN, ASSOZIIERTEN UNTERNEHMEN UND GEMEINSCHAFTSUNTERNEHMEN

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

...

INTEREST AND DIVIDENDS

Cash flows from interest and dividends received and paid shall each be presented separately. Each shall be classified in a consistent manner from period to period applying paragraphs 32, 33A and 34A–34D .	31
The total amount of interest paid during a period is included in the statement of cash flows whether it has been recognised as an expense in the profit or loss or capitalised in accordance with IAS 23 <i>Borrowing Costs</i> .	32
[Deleted]	33
An entity shall classify dividends paid as cash flows from financing activities.	33A
[Deleted]	34
An entity, other than those entities described in paragraph 34B, shall classify:	34A
(a) interest paid (as described in paragraph 32) as cash flows from financing activities.	
(b) interest and dividends received as cash flows from investing activities.	
An entity that invests in assets or provides financing to customers as a main business activity (as determined applying paragraphs B30–B41 of IFRS 18) shall determine how to classify dividends received, interest received and interest paid in the statement of cash flows by referring to how—applying IFRS 18—it classifies dividend income, interest income and interest expenses in the statement of profit or loss. An entity shall classify the total of each of these cash flows in a single category in the statement of cash flows (that is, either as operating, investing or financing activities).	34B
In applying paragraph 34B, if an entity classifies the total of each of dividend income, interest income and interest expenses in a single category of the statement of profit or loss, the entity shall classify the total of each of dividends received, interest received and interest paid as cash flows arising from the associated activity in the statement of cash flows. For example, if an entity classifies all its interest expenses in the financing category of the statement of profit or loss, the entity would classify all its interest paid as cash flows from financing activities.	34C
In applying IFRS 18, an entity may be required to classify each of dividend income, interest income and interest expenses in more than one category of the statement of profit or loss. In such a case, in applying paragraph 34B the entity shall make an accounting policy choice to classify the related cash flows in one of the associated activities in the statement of cash flows. For example, if an entity classifies interest expenses in the operating category and the financing category of the statement of profit or loss, the entity would classify all its interest paid in accordance with its accounting policy as either cash flows from operating activities or cash flows from financing activities.	34D

TAXES ON INCOME

Cash flows arising from taxes on income shall be separately presented and shall be classified as cash flows from operating activities unless they can be specifically identified with financing and investing activities.	35
Taxes on income arise on transactions that give rise to cash flows that are classified as operating, investing or financing activities in a statement of cash flows. While tax expense may be readily identifiable with investing or financing activities, the related tax cash flows are often impracticable to identify and may arise in a different period from the cash flows of the underlying transaction. Therefore, taxes paid are usually classified as cash flows from operating activities. However, when it is practicable to identify the tax cash flow with an individual transaction that gives rise to cash flows that are classified as investing or financing activities the tax cash flow is classified as an investing or financing activity as appropriate. When tax cash flows are allocated over more than one class of activity, the total amount of taxes paid is disclosed.	36

INVESTMENTS IN SUBSIDIARIES, ASSOCIATES AND JOINT VENTURES

When accounting for an investment in an associate, a joint venture or a subsidiary accounted for by use of the equity method or at cost, an investor restricts its reporting in the statement of cash flows to the cash flows between itself and the investee, for example, to dividends and advances.	37
--	----

...

- (iii) die Bandbreite der Fälligkeitstermine (z. B. 30–40 Tage nach Rechnungsdatum) der unter (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten und vergleichbarer Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung sind. Vergleichbare Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind beispielsweise Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen des Unternehmens, die sich auf denselben Geschäftszweig oder denselben Rechtsraum beziehen wie die unter (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten. Sind die Bandbreiten der Fälligkeitstermine groß, hat ein Unternehmen Erläuterungen zu diesen Spannen zu geben oder zusätzliche Spannen (z. B. geschichtete Bandbreiten) anzugeben.
- (c) Art und Auswirkung von nicht zahlungswirksamen Veränderungen der Buchwerte der unter (b) (i) angegebenen finanziellen Verbindlichkeiten. Beispiele für nicht zahlungswirksame Veränderungen sind die Auswirkungen von Unternehmenszusammenschlüssen, Umrechnungsdifferenzen oder anderen Transaktionen, für die keine Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalente eingesetzt werden (siehe Paragraph 43).

BESTANDTEILE DER ZAHLUNGSMITTEL UND ZAHLUNGSMITTELÄQUIVALENTE

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

WEITERE ANGABEN

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

- (iii) the range of payment due dates (for example, 30—40 days after the invoice date) for both the financial liabilities disclosed under (i) and comparable trade payables that are not part of a supplier finance arrangement. Comparable trade payables are, for example, trade payables of the entity within the same line of business or jurisdiction as the financial liabilities disclosed under (i). If ranges of payment due dates are wide, an entity shall disclose explanatory information about those ranges or disclose additional ranges (for example, stratified ranges).
- (c) the type and effect of non-cash changes in the carrying amounts of the financial liabilities disclosed under (b) (i). Examples of non-cash changes include the effect of business combinations, exchange differences or other transactions that do not require the use of cash or cash equivalents (see paragraph 43).

COMPONENTS OF CASH AND CASH EQUIVALENTS

An entity shall disclose the components of cash and cash equivalents and shall present a reconciliation of the amounts in its statement of cash flows with the equivalent items reported in the statement of financial position. 45

In view of the variety of cash management practices and banking arrangements around the world and in order to comply with *IAS 8 Basis of Preparation of Financial Statements*, an entity discloses the policy which it adopts in determining the composition of cash and cash equivalents. 46

The effect of any change in the policy for determining components of cash and cash equivalents, for example, a change in the classification of financial instruments previously considered to be part of an entity's investment portfolio, is reported in accordance with *IAS 8*. 47

OTHER DISCLOSURES

An entity shall disclose, together with a commentary by management, the amount of significant cash and cash equivalent balances held by the entity that are not available for use by the group. 48

There are various circumstances in which cash and cash equivalent balances held by an entity are not available for use by the group. Examples include cash and cash equivalent balances held by a subsidiary that operates in a country where exchange controls or other legal restrictions apply when the balances are not available for general use by the parent or other subsidiaries. 49

Additional information may be relevant to users in understanding the financial position and liquidity of an entity. Disclosure of this information, together with a commentary by management, is encouraged and may include: 50

- (a) the amount of undrawn borrowing facilities that may be available for future operating activities and to settle capital commitments, indicating any restrictions on the use of these facilities;
- (b) [deleted]
- (c) the aggregate amount of cash flows that represent increases in operating capacity separately from those cash flows that are required to maintain operating capacity; and
- (d) the amount of the cash flows arising from the operating, investing and financing activities of each reportable segment (see IFRS 8 *Operating segments*).

The separate disclosure of cash flows that represent increases in operating capacity and cash flows that are required to maintain operating capacity is useful in enabling the user to determine whether the entity is investing adequately in the maintenance of its operating capacity. An entity that does not invest adequately in the maintenance of its operating capacity may be prejudicing future profitability for the sake of current liquidity and distributions to owners. 51

- 52 Die Angabe segmentierter Zahlungsströme verhilft den Adressaten der Kapitalflussrechnung zu einem besseren Verständnis der Beziehung zwischen den Zahlungsströmen des Unternehmens als Ganzen und den Zahlungsströmen seiner Bestandteile sowie der Verfügbarkeit und Variabilität der segmentierten Zahlungsströme.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 53 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1994 beginnen.
- 54 Durch IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) wurden die Paragraphen 39–42 geändert und die Paragraphen 42A und 42B eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch die genannten Änderungen anzuwenden. Diese Änderungen sind rückwirkend anzuwenden.
- 55 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 14 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben und Paragraph 68A von IAS 16 anzuwenden.
- 56 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 16 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung für eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 57 Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 37, 38 und 42B geändert und Paragraph 50 (b) wurde gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 58 Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 42A und 42B geändert und Paragraph 40A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 59 Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 17 und 44 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60 Mit der im Januar 2016 veröffentlichten Änderung des IAS 7 *Angabeninitiative* wurden die Paragraphen 44A–44E eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wenn das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet, so ist es nicht verpflichtet, Vergleichsinformationen zu früheren Perioden bereitzustellen.
- 61 Durch IFRS 17 *Versicherungsverträge*, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 14 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 62 Mit der im Mai 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen* wurden die Paragraphen 44F–44H eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63 Ein Unternehmen, das die Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen* anwendet, ist nicht verpflichtet, Folgendes anzugeben:
- Vergleichsinformationen für Berichtsperioden, die vor Beginn des Geschäftsjahres dargestellt wurden, in der das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
 - die nach Paragraph 44H (b) (ii)–(iii) anderweitig vorgeschriebenen Angaben zu Beginn des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
 - die nach den Paragraphen 44F–44H anderweitig vorgeschriebenen Angaben für jede Zwischenberichtsperiode des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
- 64 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 und 47 geändert, die Paragraphen 33A und 34A–34D eingefügt, und die Paragraphen 33 und 34 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 65 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Rechnungslegungsstandards – Band 11*, veröffentlicht im Juli 2024, wurde Paragraph 37 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

The disclosure of segmental cash flows enables users to obtain a better understanding of the relationship between the cash flows of the business as a whole and those of its component parts and the availability and variability of segmental cash flows. 52

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

This standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1994. 53

IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraphs 39–42 and added paragraphs 42A and 42B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period. The amendments shall be applied retrospectively. 54

Paragraph 14 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact and apply paragraph 68A of IAS 16. 55

Paragraph 16 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in April 2009. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 56

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraphs 37, 38 and 42B and deleted paragraph 50 (b). An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10 and IFRS 11. 57

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraphs 42A and 42B and added paragraph 40A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies those amendments earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 58

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraphs 17 and 44. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. 59

Disclosure Initiative (Amendments to IAS 7), issued in January 2016, added paragraphs 44A–44E. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2017. Earlier application is permitted. When the entity first applies those amendments, it is not required to provide comparative information for preceding periods. 60

IFRS 17 *Insurance Contracts*, issued in May 2017, amended paragraph 14. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. 61

Supplier Finance Arrangements, issued in May 2023, added paragraphs 44F–44H. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2024. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 62

In applying *Supplier Finance Arrangements*, an entity is not required to disclose: 63

- (a) comparative information for any reporting periods presented before the beginning of the annual reporting period in which the entity first applies those amendments.
- (b) the information otherwise required by paragraph 44H (b) (ii)–(iii) as at the beginning of the annual reporting period in which the entity first applies those amendments.
- (c) the information otherwise required by paragraphs 44F–44H for any interim period presented within the annual reporting period in which the entity first applies those amendments.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 6, 10, 12, 14, 16–18, 20, 31, 32, 35, 46 and 47, added paragraphs 33A and 34A–34D, and deleted paragraphs 33 and 34. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 64

Annual Improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11, issued in July 2024, amended paragraph 37. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. 65

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

- 10 Ein Unternehmen darf die im Abschluss erfassten Beträge nicht anpassen, um nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag abzubilden.
- 11 Ein Beispiel für nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag ist das Sinken des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinvestitionen zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wird. Das Sinken des beizulegenden Zeitwerts hängt in der Regel nicht mit der Beschaffenheit der Finanzinvestitionen am Abschlussstichtag zusammen, sondern spiegelt Umstände wider, die nachträglich eingetreten sind. Daher passt ein Unternehmen die im Abschluss für Finanzinvestitionen erfassten Beträge nicht an. Gleichermaßen aktualisiert ein Unternehmen nicht die für Finanzinvestitionen angegebenen Beträge zum Abschlussstichtag, obwohl es notwendig sein kann, zusätzliche Angaben nach Paragraph 21 zu machen.

Dividenden

- 12 Wenn ein Unternehmen nach dem Abschlussstichtag Dividenden für Inhaber von Eigenkapitalinstrumenten (wie in IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung definiert*) beschließt, darf das Unternehmen diese Dividenden zum Abschlussstichtag nicht als Schulden ansetzen.
- 13 Wenn Dividenden nach der Berichtsperiode, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung beschlossen werden, werden diese Dividenden am Abschlussstichtag nicht als Schulden angesetzt, da zu dem Zeitpunkt keine Verpflichtung besteht. Diese Dividenden werden nach *IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss* im Anhang angegeben.

UNTERNEHMENSFORTFÜHRUNG

- 14 Ein Unternehmen darf seinen Abschluss nicht auf der Grundlage der Annahme der Unternehmensfortführung aufstellen, wenn das Management nach dem Abschlussstichtag entweder beabsichtigt, das Unternehmen aufzulösen, den Geschäftsbetrieb einzustellen oder keine realistische Alternative mehr hat, als so zu handeln.
- 15 Eine Verschlechterung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nach dem Abschlussstichtag kann ein Hinweis darauf sein, dass es notwendig ist, zu prüfen, ob die Aufstellung des Abschlusses unter der Annahme der Unternehmensfortführung weiterhin angemessen ist. Ist die Annahme der Unternehmensfortführung nicht länger angemessen, wirkt sich dies so entscheidend aus, dass dieser Standard eine fundamentale Änderung der Grundlage der Rechnungslegung fordert und nicht nur die Anpassung der im Rahmen der ursprünglichen Grundlage der Rechnungslegung erfassten Beträge.
- 16 *IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* spezifiziert die geforderten Angaben, wenn
- der Abschluss nicht unter der Annahme der Unternehmensfortführung erstellt wird oder
 - dem Management wesentliche Unsicherheiten in Verbindung mit Ereignissen und Gegebenheiten bekannt sind, die erhebliche Zweifel an der Fortführbarkeit des Unternehmens aufwerfen. Die Ereignisse und Gegebenheiten, die Angaben erfordern, können nach dem Abschlussstichtag entstehen.

ANGABEN

Zeitpunkt der Freigabe zur Veröffentlichung

- 17 Ein Unternehmen hat den Zeitpunkt anzugeben, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde und wer diese Freigabe vorgenommen hat. Wenn die Eigentümer des Unternehmens oder andere Personen die Möglichkeit haben, den Abschluss nach der Veröffentlichung zu ändern, hat das Unternehmen dies anzugeben.
- 18 Für die Abschlussadressaten ist es wichtig zu wissen, wann der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde, da der Abschluss keine Ereignisse nach diesem Zeitpunkt widerspiegelt.

Aktualisierung der Angaben über Gegebenheiten am Abschlussstichtag

- 19 Wenn ein Unternehmen Informationen über Gegebenheiten, die bereits am Abschlussstichtag bestanden haben, nach dem Abschlussstichtag erhält, hat es die betreffenden Angaben auf der Grundlage der neuen Informationen zu aktualisieren.
- 20 In einigen Fällen ist es notwendig, dass ein Unternehmen die Angaben im Abschluss aktualisiert, um die nach dem Abschlussstichtag erhaltenen Informationen widerzuspiegeln, auch wenn die Informationen nicht die Beträge betreffen, die im Abschluss erfasst sind. Ein Beispiel für die Notwendigkeit der Aktualisierung der Angaben ist ein erst nach dem Abschlussstichtag vorliegender Nachweis für das Vorliegen einer Eventualverbindlichkeit, die bereits am Abschlussstichtag

Non-adjusting events after the reporting period

An entity shall not adjust the amounts recognised in its financial statements to reflect non-adjusting events after the reporting period. 10

An example of a non-adjusting event after the reporting period is a decline in fair value of investments between the end of the reporting period and the date when the financial statements are authorised for issue. The decline in fair value does not normally relate to the condition of the investments at the end of the reporting period, but reflects circumstances that have arisen subsequently. Therefore, an entity does not adjust the amounts recognised in its financial statements for the investments. Similarly, the entity does not update the amounts disclosed for the investments as at the end of the reporting period, although it may need to give additional disclosure under paragraph 21. 11

Dividends

If an entity declares dividends to holders of equity instruments (as defined in IAS 32 *Financial instruments: presentation*) after the reporting period, the entity shall not recognise those dividends as a liability at the end of the reporting period. 12

If dividends are declared after the reporting period but before the financial statements are authorised for issue, the dividends are not recognised as a liability at the end of the reporting period because no obligation exists at that time. Such dividends are disclosed in the notes in accordance with *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*. 13

GOING CONCERN

An entity shall not prepare its financial statements on a going concern basis if management determines after the reporting period either that it intends to liquidate the entity or to cease trading, or that it has no realistic alternative but to do so. 14

Deterioration in operating results and financial position after the reporting period may indicate a need to consider whether the going concern assumption is still appropriate. If the going concern assumption is no longer appropriate, the effect is so pervasive that this standard requires a fundamental change in the basis of accounting, rather than an adjustment to the amounts recognised within the original basis of accounting. 15

IAS 8 Basis of Preparation of Financial Statements specifies required disclosures if: 16

- (a) the financial statements are not prepared on a going concern basis; or
- (b) management is aware of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt upon the entity's ability to continue as a going concern. The events or conditions requiring disclosure may arise after the reporting period.

DISCLOSURE

Date of authorisation for issue

An entity shall disclose the date when the financial statements were authorised for issue and who gave that authorisation. If the entity's owners or others have the power to amend the financial statements after issue, the entity shall disclose that fact. 17

It is important for users to know when the financial statements were authorised for issue, because the financial statements do not reflect events after this date. 18

Updating disclosure about conditions at the end of the reporting period

If an entity receives information after the reporting period about conditions that existed at the end of the reporting period, it shall update disclosures that relate to those conditions, in the light of the new information. 19

In some cases, an entity needs to update the disclosures in its financial statements to reflect information received after the reporting period, even when the information does not affect the amounts that it recognises in its financial statements. One example of the need to update disclosures is when evidence becomes available after the reporting period about a contingent 20

bestanden hat. Zusätzlich zu der Betrachtung, ob die Eventualverbindlichkeit als Rückstellung nach IAS 37 zu erfassen oder zu ändern ist, aktualisiert ein Unternehmen seine Angaben über die Eventualverbindlichkeit auf der Grundlage dieses Nachweises.

Nicht zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Abschlussstichtag

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 23 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 23A Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 11 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 23B Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente*, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 9 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 23C Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurde Paragraph 21 geändert. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es die geänderte Definition von „wesentlich“ in Paragraph 7 von IAS 1¹ und in den Paragraphen 5 und 6 von IAS 8 anwendet.
- 23D Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 13 und 16 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 10 (ÜBERARBEITET 1999)

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

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

liability that existed at the end of the reporting period. In addition to considering whether it should recognise or change a provision under IAS 37, an entity updates its disclosures about the contingent liability in the light of that evidence.

Non-adjusting events after the reporting period

If non-adjusting events after the reporting period are material, non-disclosure 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. Accordingly, an entity shall disclose the following for each material category of non-adjusting event after the reporting period:

- (a) the nature of the event; and
- (b) an estimate of its financial effect, or a statement that such an estimate cannot be made.

The following are examples of non-adjusting events after the reporting period that would generally result in disclosure:

- (a) a major business combination after the reporting period (IFRS 3 *Business combinations* requires specific disclosures in such cases) or disposing of a major subsidiary;
- (b) announcing a plan to discontinue an operation;
- (c) major purchases of assets, classification of assets as held for sale in accordance with IFRS 5 *Non-current assets held for sale and discontinued operations*, other disposals of assets, or expropriation of major assets by government;
- (d) the destruction of a major production plant by a fire after the reporting period;
- (e) announcing, or commencing the implementation of, a major restructuring (see IAS 37);
- (f) major ordinary share transactions and potential ordinary share transactions after the reporting period (IAS 33 *Earnings per share* requires an entity to disclose a description of such transactions, other than when such transactions involve capitalisation or bonus issues, share splits or reverse share splits all of which are required to be adjusted under IAS 33);
- (g) abnormally large changes after the reporting period in asset prices or foreign exchange rates;
- (h) changes in tax rates or tax laws enacted or announced after the reporting period that have a significant effect on current and deferred tax assets and liabilities (see IAS 12 *Income taxes*);
- (i) entering into significant commitments or contingent liabilities, for example, by issuing significant guarantees; and
- (j) commencing major litigation arising solely out of events that occurred after the reporting period.

EFFECTIVE DATE

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

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraph 11. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. **23A**

IFRS 9 *Financial Instruments*, as issued in July 2014, amended paragraph 9. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 9. **23B**

Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8), issued in October 2018, amended paragraph 21. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments when it applies the amendments to the definition of material in paragraph 7 of IAS 1¹ and paragraphs 5 and 6 of IAS 8. **23C**

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 13 and 16. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **23D**

WITHDRAWAL OF IAS 10 (REVISED 1999)

This standard supersedes IAS 10 *Events after the balance sheet date* (revised in 1999). **24**

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over the definition of 'material' in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 61A Tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern sind außerhalb des Gewinns oder Verlusts zu erfassen, wenn sich die Steuer auf Posten bezieht, die in derselben oder einer anderen Periode außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden. Dementsprechend sind tatsächliche Ertragsteuern und latente Steuern in Zusammenhang mit Posten, die in derselben oder einer anderen Periode
- (a) im sonstigen Ergebnis erfasst werden, im sonstigen Ergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 62).
 - (b) direkt im Eigenkapital erfasst werden, direkt im Eigenkapital zu erfassen (siehe Paragraph 62A).
- 62 Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die Erfassung bestimmter Posten im sonstigen Ergebnis. Beispiele solcher Posten sind:
- (a) eine Änderung im Buchwert infolge einer Neubewertung von Sachanlagen (siehe IAS 16) und
 - (b) [gestrichen]
 - (c) Währungsdifferenzen infolge einer Umrechnung des Abschlusses eines ausländischen Geschäftsbetriebs (siehe IAS 21).
 - (d) [gestrichen]
- 62A Die International Financial Reporting Standards verlangen oder erlauben die unmittelbare Gutschrift oder Belastung bestimmter Posten im Eigenkapital. Beispiele solcher Posten sind:
- (a) eine Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethoden, die rückwirkend angewandt wird, oder infolge einer Fehlerkorrektur (siehe IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*) und
 - (b) beim erstmaligen Ansatz der Eigenkapitalkomponente eines zusammengesetzten Finanzinstruments entstehende Beträge (siehe Paragraph 23).
- 63 In außergewöhnlichen Umständen kann es schwierig sein, den Betrag der tatsächlichen und latenten Steuer zu ermitteln, der sich auf Posten bezieht, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts (entweder im sonstigen Ergebnis oder direkt im Eigenkapital) erfasst werden. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn
- (a) die Ertragsteuersätze abgestuft sind und es unmöglich ist, den Steuersatz zu ermitteln, zu dem ein bestimmter Bestandteil des zu versteuernden Gewinns (steuerlichen Verlusts) besteuert wurde,
 - (b) eine Änderung des Steuersatzes oder anderer Steuervorschriften einen latenten Steueranspruch oder eine latente Steuerschuld beeinflusst, der bzw. die vollständig oder teilweise mit einem Posten in Zusammenhang steht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde, oder
 - (c) ein Unternehmen entscheidet, dass ein latenter Steueranspruch anzusetzen ist oder nicht mehr in voller Höhe anzusetzen ist und der latente Steueranspruch sich (insgesamt oder teilweise) auf einen Posten bezieht, der vorher außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst wurde.
- In solchen Fällen wird die tatsächliche und latente Steuer in Bezug auf Posten, die außerhalb des Gewinns oder Verlusts erfasst werden, auf Basis einer angemessenen anteiligen Verteilung der tatsächlichen und latenten Steuer des Unternehmens in der betreffenden Steuergesetzgebung errechnet, oder es wird ein anderes Verfahren gewählt, welches unter den vorliegenden Umständen eine sachgerechtere Verteilung ermöglicht.
- 64 IAS 16 legt nicht fest, ob ein Unternehmen in jeder Periode einen Betrag aus der Neubewertungsrücklage in die Gewinnrücklagen zu übertragen hat, der dem Unterschiedsbetrag zwischen der planmäßigen Abschreibung eines neubewerteten Vermögenswerts und der planmäßigen Abschreibung auf Basis der Anschaffungs- oder Herstellungskosten dieses Vermögenswerts entspricht. Falls ein Unternehmen eine solche Übertragung durchführt, ist der zu übertragende Betrag nach Abzug aller damit verbundenen latenten Steuern zu ermitteln. Entsprechende Überlegungen finden Anwendung auf Übertragungen bei der Veräußerung von Sachanlagen.
- 65 Wird ein Vermögenswert für steuerliche Zwecke neubewertet und bezieht sich diese Neubewertung auf eine bilanzielle Neubewertung einer früheren Periode oder auf eine, die den Erwartungen zufolge in einer künftigen Periode durchgeführt werden soll, werden die steuerlichen Auswirkungen sowohl der Neubewertung des Vermögenswerts als auch der Anpassung der steuerlichen Basis im sonstigen Ergebnis in den Perioden erfasst, in denen sie sich ereignen. Ist die Neubewertung für steuerliche Zwecke jedoch nicht mit einer bilanziellen Neubewertung einer früheren oder einer für zukünftige Perioden erwarteten bilanziellen Neubewertung verbunden, werden die steuerlichen Auswirkungen der Anpassung der steuerlichen Basis erfolgswirksam erfasst.
- 65A Wenn ein Unternehmen Dividenden an seine Anteilseigner zahlt, ist es unter Umständen verpflichtet, einen Teil der Dividenden im Namen der Anteilseigner an die Steuerbehörden zu zahlen. In vielen Ländern wird diese Steuer als Quellensteuer bezeichnet. Ein solcher Betrag, der an die Steuerbehörden zu zahlen ist oder gezahlt wurde, ist direkt mit dem Eigenkapital als Teil der Dividenden zu verrechnen.

Latente Steuern als Folge eines Unternehmenszusammenschlusses

- 66 Wie in den Paragraphen 19 und 26 (c) erläutert, können temporäre Differenzen bei einem Unternehmenszusammenschluss entstehen. Gemäß IFRS 3 setzt ein Unternehmen alle sich ergebenden latenten Steueransprüche (in dem Umfang, in dem

Current tax and deferred tax shall be recognised outside profit or loss if the tax relates to items that are recognised, 61A
in the same or a different period, outside profit or loss. Therefore, current tax and deferred tax that relates to items
that are recognised, in the same or a different period:

- (a) in other comprehensive income, shall be recognised in other comprehensive income (see paragraph 62).
- (b) directly in equity, shall be recognised directly in equity (see paragraph 62A).

International Financial Reporting Standards require or permit particular items to be recognised in other comprehensive 62
income. Examples of such items are:

- (a) a change in carrying amount arising from the revaluation of property, plant and equipment (see IAS 16); and
- (b) [deleted]
- (c) exchange differences arising on the translation of the financial statements of a foreign operation (see IAS 21).
- (d) [deleted]

International Financial Reporting Standards require or permit particular items to be credited or charged directly to equity. 62A
Examples of such items are:

- (a) an adjustment to the opening balance of retained earnings resulting from either a change in accounting policy
that is applied retrospectively or the correction of an error (see IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*);
and
- (b) amounts arising on initial recognition of the equity component of a compound financial instrument (see par-
agraph 23).

In exceptional circumstances it may be difficult to determine the amount of current and deferred tax that relates to items 63
recognised outside profit or loss (either in other comprehensive income or directly in equity). This may be the case, for
example, when:

- (a) there are graduated rates of income tax and it is impossible to determine the rate at which a specific component of
taxable profit (tax loss) has been taxed;
- (b) a change in the tax rate or other tax rules affects a deferred tax asset or liability relating (in whole or in part) to an
item that was previously recognised outside profit or loss; or
- (c) an entity determines that a deferred tax asset should be recognised, or should no longer be recognised in full, and the
deferred tax asset relates (in whole or in part) to an item that was previously recognised outside profit or loss.

In such cases, the current and deferred tax related to items that are recognised outside profit or loss are based on a reason-
able pro rata allocation of the current and deferred tax of the entity in the tax jurisdiction concerned, or other method that
achieves a more appropriate allocation in the circumstances.

IAS 16 does not specify whether an entity should transfer each year from revaluation surplus to retained earnings an 64
amount equal to the difference between the depreciation or amortisation on a revalued asset and the depreciation or
amortisation based on the cost of that asset. If an entity makes such a transfer, the amount transferred is net of any related
deferred tax. Similar considerations apply to transfers made on disposal of an item of property, plant or equipment.

When an asset is revalued for tax purposes and that revaluation is related to an accounting revaluation of an earlier period, 65
or to one that is expected to be carried out in a future period, the tax effects of both the asset revaluation and the adjust-
ment of the tax base are recognised in other comprehensive income in the periods in which they occur. However, if the
revaluation for tax purposes is not related to an accounting revaluation of an earlier period, or to one that is expected to
be carried out in a future period, the tax effects of the adjustment of the tax base are recognised in profit or loss.

When an entity pays dividends to its shareholders, it may be required to pay a portion of the dividends to taxation 65A
authorities on behalf of shareholders. In many jurisdictions, this amount is referred to as a withholding tax. Such an
amount paid or payable to taxation authorities is charged to equity as a part of the dividends.

Deferred tax arising from a business combination

As explained in paragraphs 19 and 26 (c), temporary differences may arise in a business combination. In accordance with 66
IFRS 3, an entity recognises any resulting deferred tax assets (to the extent that they meet the recognition criteria in

DARSTELLUNG

Steueransprüche und Steuerschulden

69–70 [gestrichen]

Saldierung

- 71 Ein Unternehmen hat tatsächliche Steueransprüche und tatsächliche Steuerschulden nur dann zu saldieren, wenn es
- ein einklagbares Recht hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen, und
 - beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Schuld abzulösen.
- 72 Obwohl tatsächliche Steueransprüche und Steuerschulden voneinander getrennt angesetzt und bewertet werden, erfolgt eine Saldierung in der Bilanz dann, wenn die Kriterien analog erfüllt sind, die für Finanzinstrumente in IAS 32 angegeben sind. Ein Unternehmen wird im Regelfall ein einklagbares Recht zur Aufrechnung eines tatsächlichen Steueranspruchs gegen eine tatsächliche Steuerschuld haben, wenn diese in Verbindung mit Ertragsteuern stehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden, und die Steuerbehörde dem Unternehmen gestattet, eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen.
- 73 In einem Konzernabschluss wird ein tatsächlicher Steueranspruch eines Konzernunternehmens nur dann gegen eine tatsächliche Steuerschuld eines anderen Konzernunternehmens saldiert, wenn die betreffenden Unternehmen ein einklagbares Recht haben, nur eine einzige Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen, und die Unternehmen beabsichtigen, auch lediglich eine Nettozahlung zu leisten oder zu empfangen bzw. gleichzeitig den Anspruch zu realisieren und die Schuld abzulösen.
- 74 Ein Unternehmen hat latente Steueransprüche und latente Steuerschulden nur dann zu saldieren, wenn
- das Unternehmen ein einklagbares Recht zur Aufrechnung tatsächlicher Steueransprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat und
 - die latenten Steueransprüche und die latenten Steuerschulden sich auf Ertragsteuern beziehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden für
 - entweder dasselbe Steuersubjekt oder
 - unterschiedliche Steuersubjekte, die beabsichtigen, in jeder künftigen Periode, in der die Ablösung oder Realisierung erheblicher Beträge an latenten Steuerschulden bzw. Steueransprüchen zu erwarten ist, entweder den Ausgleich der tatsächlichen Steuerschulden und Steueransprüche auf Nettobasis herbeizuführen oder gleichzeitig mit der Realisierung der Ansprüche die Schulden abzulösen.
- 75 Um das Erfordernis einer detaillierten Aufstellung des zeitlichen Verlaufs der Auflösung jeder einzelnen temporären Differenz zu vermeiden, verlangt dieser Standard von einem Unternehmen die Saldierung eines latenten Steueranspruchs gegen eine latente Steuerschuld desselben Steuersubjektes nur dann, wenn diese sich auf Ertragsteuern beziehen, die von derselben Steuerbehörde erhoben werden, und das Unternehmen ein einklagbares Recht auf Aufrechnung tatsächlicher Steueransprüche gegen tatsächliche Steuerschulden hat.
- 76 In seltenen Fällen kann ein Unternehmen ein einklagbares Recht auf Aufrechnung haben und beabsichtigen, nur für einige Perioden einen Ausgleich auf Nettobasis durchzuführen, aber nicht für andere. In solchen seltenen Fällen kann eine detaillierte Aufstellung erforderlich sein, damit verlässlich ermittelt werden kann, ob die latente Steuerschuld eines Steuersubjekts zu erhöhten Steuerzahlungen in derselben Periode führen wird, in der ein latenter Steueranspruch eines anderen Steuersubjekts zu verminderten Zahlungen dieses zweiten Steuersubjekts führen wird.

Steueraufwand

Steueraufwand (Steuerertrag), der erfolgswirksam erfassten Posten zuzurechnen ist

- 77 Der **erfolgswirksam erfassten Posten** zuzurechnende Steueraufwand (Steuerertrag) ist in der **Gewinn- und Verlustrechnung in der Kategorie „Ertragsteuern“** darzustellen.

77A [gestrichen]

Währungsumrechnungsdifferenzen aus auf Fremdwährungen lautenden Vermögenswerten und Schulden aus Ertragsteuern

- 78 Werden Währungsumrechnungsdifferenzen aus auf Fremdwährung lautenden Vermögenswerten und Schulden aus Ertragsteuern gemäß IAS 21 erfolgswirksam erfasst, sind diese Differenzen gemäß den Vorschriften in Paragraph 67 von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* zuzuordnen.

PRESENTATION

Tax assets and tax liabilities

[deleted]

Offset

An entity shall offset current tax assets and current tax liabilities if, and only if, the entity:

71

- (a) has a legally enforceable right to set off the recognised amounts; and
- (b) intends either to settle on a net basis, or to realise the asset and settle the liability simultaneously.

Although current tax assets and liabilities are separately recognised and measured they are offset in the statement of financial position subject to criteria similar to those established for financial instruments in IAS 32. An entity will normally have a legally enforceable right to set off a current tax asset against a current tax liability when they relate to income taxes levied by the same taxation authority and the taxation authority permits the entity to make or receive a single net payment.

72

In consolidated financial statements, a current tax asset of one entity in a group is offset against a current tax liability of another entity in the group if, and only if, the entities concerned have a legally enforceable right to make or receive a single net payment and the entities intend to make or receive such a net payment or to recover the asset and settle the liability simultaneously.

73

An entity shall offset deferred tax assets and deferred tax liabilities if, and only if:

74

- (a) the entity has a legally enforceable right to set off current tax assets against current tax liabilities; and
- (b) the deferred tax assets and the deferred tax liabilities relate to income taxes levied by the same taxation authority on either:
 - (i) the same taxable entity; or
 - (ii) different taxable entities which intend either to settle current tax liabilities and assets on a net basis, or to realise the assets and settle the liabilities simultaneously, in each future period in which significant amounts of deferred tax liabilities or assets are expected to be settled or recovered.

To avoid the need for detailed scheduling of the timing of the reversal of each temporary difference, this standard requires an entity to set off a deferred tax asset against a deferred tax liability of the same taxable entity if, and only if, they relate to income taxes levied by the same taxation authority and the entity has a legally enforceable right to set off current tax assets against current tax liabilities.

75

In rare circumstances, an entity may have a legally enforceable right of set-off, and an intention to settle net, for some periods but not for others. In such rare circumstances, detailed scheduling may be required to establish reliably whether the deferred tax liability of one taxable entity will result in increased tax payments in the same period in which a deferred tax asset of another taxable entity will result in decreased payments by that second taxable entity.

76

Tax expense

Tax expense (income) related to **items recognised in profit or loss**

The tax expense (income) related to **items recognised in profit or loss from continuing operations** shall be presented **in the income tax category in the statement of profit or loss.**

77

[deleted]

77A

Exchange differences on **foreign currency denominated assets and liabilities arising from income taxes**

If exchange differences on foreign currency denominated assets and liabilities arising from income taxes are recognised in profit or loss in accordance with IAS 21, such differences shall be classified applying the requirements in paragraph 67 of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*.

78

ANGABEN

- 79 Die Hauptbestandteile des Steueraufwands (Steuerertrags) sind getrennt anzugeben.
- 80 Zu den Bestandteilen des Steueraufwands (Steuerertrags) kann Folgendes gehören:
- (a) tatsächlicher Steueraufwand (Steuerertrag),
 - (b) alle in der Periode erfassten Anpassungen für periodenfremde tatsächliche Ertragsteuern,
 - (c) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf das Entstehen bzw. die Auflösung temporärer Differenzen zurückzuführen ist,
 - (d) der Betrag des latenten Steueraufwands (Steuerertrags), der auf Änderungen der Steuersätze oder der Einführung neuer Steuern beruht,
 - (e) der Betrag der Minderung des tatsächlichen Ertragsteueraufwands aufgrund der Nutzung bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode,
 - (f) der Betrag der Minderung des latenten Steueraufwands aufgrund bisher nicht berücksichtigter steuerlicher Verluste, aufgrund von Steuergutschriften oder infolge einer bisher nicht berücksichtigten temporären Differenz einer früheren Periode,
 - (g) der latente Steueraufwand infolge einer Abwertung oder Aufholung einer früheren Abwertung eines latenten Steueranspruchs gemäß Paragraph 56 und
 - (h) der Betrag des Ertragsteueraufwands (Ertragsteuerertrags), der aus Änderungen der Rechnungslegungsmethoden und Fehlern resultiert, die nach IAS 8 erfolgswirksam erfasst wurden, weil sie nicht rückwirkend berücksichtigt werden können.
- 81 Weiterhin ist ebenfalls getrennt anzugeben:
- (a) die Summe des Betrags tatsächlicher und latenter Steuern resultierend aus Posten, die direkt dem Eigenkapital belastet oder gutgeschrieben werden (siehe Paragraph 62A),
 - (ab) der mit jedem Bestandteil des sonstigen Ergebnisses in Zusammenhang stehende Ertragsteuerbetrag (siehe Paragraph 62 und 93 von IFRS 18),
 - [gestrichen]
 - (c) eine Erläuterung der Beziehung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern in einer der beiden oder in beiden folgenden Formen:
 - (i) eine Überleitungsrechnung zwischen dem Steueraufwand (Steuerertrag) und dem Produkt aus dem bilanziellen Ergebnis vor Steuern und dem anzuwendenden Steuersatz/den anzuwendenden Steuersätzen, wobei auch die Basis anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wurde/die anzuwendenden Steuersätze berechnet wurden, oder
 - (ii) eine Überleitungsrechnung zwischen dem durchschnittlichen effektiven Steuersatz und dem anzuwendenden Steuersatz, wobei auch die Grundlage anzugeben ist, auf der der anzuwendende Steuersatz berechnet wurde,
 - (d) eine Erläuterung zu Änderungen des anzuwendenden Steuersatzes/der anzuwendenden Steuersätze im Vergleich zu der vorherigen Bilanzierungsperiode,
 - (e) der Betrag (und, falls erforderlich, das Datum des Verfalls) der abzugsfähigen temporären Differenzen, der noch nicht genutzten steuerlichen Verluste und der noch nicht genutzten Steuergutschriften, für welche in der Bilanz kein latenter Steueranspruch angesetzt wurde,
 - (f) die Summe des Betrags temporärer Differenzen im Zusammenhang mit Beteiligungen an Tochterunternehmen, Zweigniederlassungen und assoziierten Unternehmen sowie Anteilen an gemeinschaftlichen Vereinbarungen, für die keine latenten Steuerschulden angesetzt worden sind (siehe Paragraph 39),
 - (g) bezüglich jeder Art temporärer Differenzen und jeder Art noch nicht genutzter steuerlicher Verluste und noch nicht genutzter Steuergutschriften:
 - (i) der Betrag der latenten Steueransprüche und latenten Steuerschulden, die in der Bilanz für jede dargestellte Periode angesetzt wurden,
 - (ii) der Betrag des erfolgswirksam erfassten latenten Steuerertrags oder Steueraufwands, falls dies nicht bereits aus den Änderungen der in der Bilanz angesetzten Beträge hervorgeht,
 - (h) der Steueraufwand hinsichtlich aufgebener Geschäftsbereiche für
 - (i) den auf die Aufgabe entfallenden Gewinn oder Verlust und
 - (ii) den Gewinn oder Verlust, soweit er aus dem aufgegebenen Geschäftsbereich für die Periode resultiert, zusammen mit den Vergleichszahlen für jede dargestellte frühere Periode,
 - (i) der Betrag der ertragsteuerlichen Konsequenzen von Dividendenzahlungen an die Anteilseigner des Unternehmens, die vorgeschlagen oder beschlossen wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde, die aber nicht als Verbindlichkeit im Abschluss angesetzt wurden,
 - (j) wenn ein Unternehmenszusammenschluss, bei dem das Unternehmen der Erwerber ist, eine Änderung des Betrags verursacht, der für die latenten Steueransprüche vor dem Erwerb angesetzt wurde (siehe Paragraph 67), der Betrag dieser Änderung und
 - (k) wenn die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen latenten Steuervorteile nicht zum Erwerbszeitpunkt erfasst wurden, sondern erst danach (siehe Paragraph 68), eine Beschreibung des Ereignisses oder der Änderung des Umstands, welche begründen, dass die latenten Steuervorteile erfasst werden.

DISCLOSURE

The major components of tax expense (income) shall be disclosed separately.

79

Components of tax expense (income) may include:

80

- (a) current tax expense (income);
- (b) any adjustments recognised in the period for current tax of prior periods;
- (c) the amount of deferred tax expense (income) relating to the origination and reversal of temporary differences;
- (d) the amount of deferred tax expense (income) relating to changes in tax rates or the imposition of new taxes;
- (e) the amount of the benefit arising from a previously unrecognised tax loss, tax credit or temporary difference of a prior period that is used to reduce current tax expense;
- (f) the amount of the benefit from a previously unrecognised tax loss, tax credit or temporary difference of a prior period that is used to reduce deferred tax expense;
- (g) deferred tax expense arising from the write-down, or reversal of a previous write-down, of a deferred tax asset in accordance with paragraph 56; and
- (h) the amount of tax expense (income) relating to those changes in accounting policies and errors that are included in profit or loss in accordance with IAS 8, because they cannot be accounted for retrospectively.

The following shall also be disclosed separately:

81

- (a) the aggregate current and deferred tax relating to items that are charged or credited directly to equity (see paragraph 62A);
- (ab) the amount of income tax relating to each component of other comprehensive income (see paragraph 62 and paragraph 93 of IFRS 18);
- (b) [deleted]
- (c) an explanation of the relationship between tax expense (income) and accounting profit in either or both of the following forms:
 - (i) a numerical reconciliation between tax expense (income) and the product of accounting profit multiplied by the applicable tax rate(s), disclosing also the basis on which the applicable tax rate(s) is (are) computed; or
 - (ii) a numerical reconciliation between the average effective tax rate and the applicable tax rate, disclosing also the basis on which the applicable tax rate is computed;
- (d) an explanation of changes in the applicable tax rate(s) compared to the previous accounting period;
- (e) the amount (and expiry date, if any) of deductible temporary differences, unused tax losses, and unused tax credits for which no deferred tax asset is recognised in the statement of financial position;
- (f) the aggregate amount of temporary differences associated with investments in subsidiaries, branches and associates and interests in joint arrangements, for which deferred tax liabilities have not been recognised (see paragraph 39);
- (g) in respect of each type of temporary difference, and in respect of each type of unused tax losses and unused tax credits:
 - (i) the amount of the deferred tax assets and liabilities recognised in the statement of financial position for each period presented;
 - (ii) the amount of the deferred tax income or expense recognised in profit or loss, if this is not apparent from the changes in the amounts recognised in the statement of financial position;
- (h) in respect of discontinued operations, the tax expense relating to:
 - (i) the gain or loss on discontinuance; and
 - (ii) the profit or loss of the discontinued operation for the period, together with the corresponding amounts for each prior period presented;
- (i) the amount of income tax consequences of dividends to shareholders of the entity that were proposed or declared before the financial statements were authorised for issue, but are not recognised as a liability in the financial statements;
- (j) if a business combination in which the entity is the acquirer causes a change in the amount recognised for its pre-acquisition deferred tax asset (see paragraph 67), the amount of that change; and
- (k) if the deferred tax benefits acquired in a business combination are not recognised at the acquisition date but are recognised after the acquisition date (see paragraph 68), a description of the event or change in circumstances that caused the deferred tax benefits to be recognised.

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 89 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1998 beginnen, es sei denn, in Paragraph 91 ist etwas anderes festgelegt. Wenn ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden anwendet, die vor dem 1. Januar 1998 beginnen, hat das Unternehmen anzugeben, dass es diesen Standard anstelle von IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*, genehmigt 1979, angewendet hat.
- 90 Dieser Standard ersetzt den 1979 genehmigten IAS 12 *Bilanzierung von Ertragsteuern*.
- 91 Die Paragraphen 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C und die Streichung der Paragraphen 3 und 50 sind verbindlich auf Jahresabschlüsse eines am oder nach dem 1. Januar 2001 beginnenden Geschäftsjahrs³ anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn die frühere Anwendung den Abschluss beeinflusst, so ist dies anzugeben.
- 92 Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in allen IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 und 81 geändert, Paragraph 61 gestrichen und die Paragraphen 61A, 62A und 77A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.⁴
- 93 Paragraph 68 ist vom Zeitpunkt des Inkrafttretens von IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) prospektiv auf den Ansatz latenter Steueransprüche, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, anzuwenden.
- 94 Daher dürfen Unternehmen die Bilanzierung früherer Unternehmenszusammenschlüsse nicht anpassen, wenn Steuervorteile die Kriterien für eine gesonderte Erfassung zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllten und nach dem Erwerbszeitpunkt erfasst werden, es sei denn die Steuervorteile werden innerhalb des Bewertungszeitraums erfasst und stammen von neuen Informationen über Fakten und Umstände, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden. Sonstige angesetzte Steuervorteile sind erfolgswirksam zu erfassen (oder außerhalb des Gewinns oder Verlusts, sofern es dieser Standards verlangt).
- 95 Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 21 und 67 geändert und die Paragraphen 32A und 81 (j) und (k) eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 96–97 [gestrichen]
- 98 Durch *Latente Steuern: Realisierung zugrunde liegender Vermögenswerte*, veröffentlicht im Dezember 2010, wurde Paragraph 52 in Paragraph 51A umbenannt, wurden Paragraph 10 und die Beispiele im Anschluss an Paragraph 51A geändert und die Paragraphen 51B und 51C samt nachfolgendem Beispiel sowie die Paragraphen 51D, 51E und 99 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 98A Durch IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 2, 15, 18 (e), 24, 38, 39, 43–45, 81 (f), 87 und 87C geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 98B Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 77 geändert und Paragraph 77A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.⁵
- 98C Durch die im Oktober 2012 veröffentlichte Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 58 und 68C geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 98D [gestrichen]

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

4 Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

5 Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

- (b) quantitative information such as:
- (i) an indication of the proportion of an entity's profits that might be subject to Pillar Two income taxes and the average effective tax rate applicable to those profits; or
 - (ii) an indication of how the entity's average effective tax rate would have changed if Pillar Two legislation had been in effect.

EFFECTIVE DATE

This standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1998, except as specified in paragraph 91. If an entity applies this standard for financial statements covering periods beginning before 1 January 1998, the entity shall disclose the fact it has applied this standard instead of IAS 12 *Accounting for Taxes on Income*, approved in 1979. 89

This standard supersedes IAS 12 *Accounting for taxes on income*, approved in 1979. 90

Paragraphs 52A, 52B, 65A, 81 (i), 82A, 87A, 87B, 87C and the deletion of paragraphs 3 and 50 become operative for annual financial statements³ covering periods beginning on or after 1 January 2001. Earlier adoption is encouraged. If earlier adoption affects the financial statements, an entity shall disclose that fact. 91

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 and 81, deleted paragraph 61 and added paragraphs 61A, 62A and 77A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.⁴ 92

Paragraph 68 shall be applied prospectively from the effective date of IFRS 3 (as revised by the International Accounting Standards Board in 2008) to the recognition of deferred tax assets acquired in business combinations. 93

Therefore, entities shall not adjust the accounting for prior business combinations if tax benefits failed to satisfy the criteria for separate recognition as of the acquisition date and are recognised after the acquisition date, unless the benefits are recognised within the measurement period and result from new information about facts and circumstances that existed at the acquisition date. Other tax benefits recognised shall be recognised in profit or loss (or, if this Standard so requires, outside profit or loss). 94

IFRS 3 (as revised by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraphs 21 and 67 and added paragraphs 32A and 81 (j) and (k). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendments shall also be applied for that earlier period. 95

[deleted] 96—97

Paragraph 52 was renumbered as 51A, paragraph 10 and the examples following paragraph 51A were amended, and paragraphs 51B and 51C and the following example and paragraphs 51D, 51E and 99 were added by *Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets*, issued in December 2010. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2012. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 98

IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraphs 2, 15, 18 (e), 24, 38, 39, 43—45, 81 (f), 87 and 87C. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 11. 98A

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 77 and deleted paragraph 77A. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 1 as amended in June 2011.⁵ 98B

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraphs 58 and 68C. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies those amendments earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 98C

[deleted] 98D

³ Paragraph 91 refers to 'annual financial statements' in line with more explicit language for writing effective dates adopted in 1998. Paragraph 89 refers to 'financial statements'.

⁴ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

⁵ When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 98E** Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 59 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 98F** Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 20 geändert und wurden die Paragraphen 96, 97 und 98D gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 98G** Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 20 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 98H** Durch *Ansatz latenter Steueransprüche für nicht realisierte Verluste* (Änderungen an IAS 12), veröffentlicht im Januar 2016, wurden Paragraph 29 geändert und die Paragraphen 27A, 29A sowie das Beispiel nach Paragraph 26 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*⁶ rückwirkend anzuwenden. Bei der erstmaligen Anwendung der Änderung kann die Veränderung des Eigenkapitalanfangssaldos der frühesten Vergleichsperiode jedoch im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen (oder ggf. unter einer anderen Eigenkapitalkomponente) angesetzt werden, ohne dass der Wechsel dem Anfangssaldo der Gewinnrücklagen und sonstigen Eigenkapitalkomponenten zugeordnet wird. Macht ein Unternehmen von dieser Möglichkeit Gebrauch, hat es dies anzugeben.
- 98I** Durch die im Dezember 2017 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards*, Zyklus 2015–2017, wurde Paragraph 57A eingefügt und Paragraph 52B gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben. Bei der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen hat das Unternehmen diese auf ertragsteuerliche Konsequenzen von Dividendenzahlungen anzuwenden, die bei oder nach Beginn der frühesten Vergleichsperiode erfasst wurden.
- 98J** Mit der im Mai 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* wurden die Paragraphen 15, 22 und 24 geändert und Paragraph 22A hinzugefügt. Diese Änderungen sind gemäß den Paragraphen 98K–98L auf jährliche Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 98K** Die Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* ist auf Geschäftsvorfälle anzuwenden, die bei oder nach Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode eintreten.
- 98L** Ein Unternehmen, das die Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* anwendet, hat außerdem zu Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode
- (a) einen latenten Steueranspruch in dem Umfang anzusetzen, in dem es wahrscheinlich ist, dass ein zu versteuernder Gewinn bestehen wird, gegen den die abzugsfähige temporäre Differenz verwendet werden kann, und eine latente Steuerschuld anzusetzen für alle abzugsfähigen und zu versteuernden temporären Differenzen im Zusammenhang mit
 - (i) Nutzungsrechten und Leasingverbindlichkeiten sowie
 - (ii) Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen und den entsprechenden Beträgen, die als Teil der Anschaffungskosten des zugehörigen Vermögenswerts erfasst werden, und
 - (b) die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen (oder – soweit sachgerecht – einer anderen Eigenkapitalkomponente) zu diesem Zeitpunkt anzusetzen.
- 98M** Durch *Internationale Steuerreform – Säule-2-Mustervorschriften*, veröffentlicht im Mai 2023, wurden die Paragraphen 4A und 88A–88D eingefügt. Ein Unternehmen hat
- (a) die Paragraphen 4A und 88A unmittelbar nach Veröffentlichung dieser Änderungen und rückwirkend gemäß IAS 8 anzuwenden und
 - (b) die Paragraphen 88B–88D auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Die in diesen Paragraphen verlangten Angaben müssen nicht für Zwischenberichtsperioden gemacht werden, die am oder vor dem 31. Dezember 2023 enden.
- 98N** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 62A, 77 (und die zugehörige Zwischenüberschrift), 78 (und die zugehörige Zwischenüberschrift) und 81 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON SIC-21

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

⁶ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses geändert.

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraph 59. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 15. 98E

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 20 and deleted paragraphs 96, 97 and 98D. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 98F

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraph 20. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16. 98G

Recognition of Deferred Tax Assets for Unrealised Losses (Amendments to IAS 12), issued in January 2016, amended paragraph 29 and added paragraphs 27A, 29A and the example following paragraph 26. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2017. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*⁶. However, on initial application of the amendment, the change in the opening equity of the earliest comparative period may be recognised in opening retained earnings (or in another component of equity, as appropriate), without allocating the change between opening retained earnings and other components of equity. If an entity applies this relief, it shall disclose that fact. 98H

Annual Improvements to IFRS Standards 2015–2017 Cycle, issued in December 2017, added paragraph 57A and deleted paragraph 52B. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments earlier, it shall disclose that fact. When an entity first applies those amendments, it shall apply them to the income tax consequences of dividends recognised on or after the beginning of the earliest comparative period. 98I

Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction, issued in May 2021, amended paragraphs 15, 22 and 24 and added paragraph 22A. An entity shall apply these amendments in accordance with paragraphs 98K–98L for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 98J

An entity shall apply *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* to transactions that occur on or after the beginning of the earliest comparative period presented. 98K

An entity applying *Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction* shall also, at the beginning of the earliest comparative period presented: 98L

- (a) recognise a deferred tax asset—to the extent that it is probable that taxable profit will be available against which the deductible temporary difference can be utilised—and a deferred tax liability for all deductible and taxable temporary differences associated with:
 - (i) right-of-use assets and lease liabilities; and
 - (ii) decommissioning, restoration and similar liabilities and the corresponding amounts recognised as part of the cost of the related asset; and
- (b) recognise the cumulative effect of initially applying the amendments as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at that date.

International Tax Reform—Pillar Two Model Rules, issued in May 2023, added paragraphs 4A and 88A–88D. An entity shall: 98M

- (a) apply paragraphs 4A and 88A immediately upon the issue of these amendments and retrospectively in accordance with IAS 8; and
- (b) apply paragraphs 88B–88D for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. An entity is not required to disclose the information required by these paragraphs for any interim period ending on or before 31 December 2023.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 62A, 77 (and its related subheading) and 78 (and its related subheading) and paragraph 81. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 98N

WITHDRAWAL OF SIC-21

The amendments made by *Deferred Tax: Recovery of Underlying Assets*, issued in December 2010, supersede SIC Interpretation 21 *Income Taxes—Recovery of Revalued Non-Depreciable Assets*. 99

⁶ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 49 Die planmäßige Abschreibung einer Periode ist in der Regel erfolgswirksam zu erfassen. Mitunter wird jedoch der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts durch die Herstellung anderer Vermögenswerte verbraucht. In diesem Fall stellt die planmäßige Abschreibung einen Teil der Herstellungskosten des anderen Vermögenswerts dar und wird in dessen Buchwert einbezogen. Beispielsweise ist die planmäßige Abschreibung von technischen Anlagen und Betriebs- und Geschäftsausstattung in den Herstellungskosten von Vorräten enthalten (siehe IAS 2). Gleichmaßen kann die planmäßige Abschreibung von Sachanlagen, die für Entwicklungstätigkeiten genutzt werden, in die Herstellungskosten eines immateriellen Vermögenswerts, der gemäß IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erfasst wird, eingerechnet werden.

Abschreibungsbetrag und Abschreibungsperiode

- 50 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts ist planmäßig über seine Nutzungsdauer zu verteilen.
- 51 Der Restwert und die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts sind mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahrs zu überprüfen, und wenn die Erwartungen von früheren Einschätzungen abweichen, sind Änderungen als Änderungen rechnungslegungsbezogener Schätzungen gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* auszuweisen.
- 52 Planmäßige Abschreibungen werden so lange, wie der Restwert des Vermögenswerts nicht höher als der Buchwert ist, erfasst, auch wenn der beizulegende Zeitwert des Vermögenswerts seinen Buchwert übersteigt. Reparatur und Instandhaltung eines Vermögenswerts widersprechen nicht der Notwendigkeit, planmäßige Abschreibungen vorzunehmen.
- 53 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts wird nach Abzug seines Restwerts ermittelt. In der Praxis ist der Restwert oft unbedeutend und daher für die Berechnung des Abschreibungsbetrags unwesentlich.
- 54 Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, ist die planmäßige Abschreibung des Vermögenswerts null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.
- 55 Die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts beginnt, wenn er zur Verfügung steht, d. h. wenn er sich an seinem Standort und in dem Zustand befindet, der erforderlich ist, damit er in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden kann. Die planmäßige Abschreibung eines Vermögenswerts endet an dem Tag, an dem der Vermögenswert gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft (oder in eine als zur Veräußerung gehalten eingestufte Veräußerungsgruppe aufgenommen) wird, spätestens jedoch an dem Tag, an dem er ausgebucht wird, je nachdem, welcher Zeitpunkt früher liegt. Demzufolge hört die planmäßige Abschreibung nicht auf, wenn der Vermögenswert nicht mehr genutzt wird oder aus dem tatsächlichen Gebrauch ausgeschieden ist, es sei denn, der Vermögenswert ist voll abgeschrieben. Allerdings kann die planmäßige Abschreibung bei verbrauchsabhängigen Abschreibungsmethoden null sein, wenn keine Produktion läuft.
- 56 Der künftige wirtschaftliche Nutzen eines Vermögenswerts wird vom Unternehmen grundsätzlich durch dessen Nutzung verbraucht. Wenn der Vermögenswert ungenutzt bleibt, können jedoch andere Faktoren, wie technische und gewerbliche Veralterung und Verschleiß, den potenziellen Nutzen mindern. Bei der Bestimmung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts werden deshalb alle folgenden Faktoren berücksichtigt:
- (a) die erwartete Nutzung des Vermögenswerts. Diese wird durch Berücksichtigung der Kapazität oder der Ausbringungsmenge des Vermögenswerts ermittelt;
 - (b) der erwartete physische Verschleiß in Abhängigkeit von Betriebsfaktoren wie der Anzahl der Schichten, in denen der Vermögenswert genutzt wird, und dem Reparatur- und Instandhaltungsprogramm sowie der Wartung und Pflege des Vermögenswerts während der Stillstandszeiten;
 - (c) die technische oder gewerbliche Veralterung, die auf Änderungen oder Verbesserungen in der Produktion oder auf Änderungen in der Marktnachfrage nach den von diesem Vermögenswert erzeugten Gütern oder Leistungen zurückzuführen ist. Wird für die Zukunft mit einem Rückgang des Verkaufspreises eines mithilfe dieses Vermögenswerts erzeugten Produkts gerechnet, könnte dies ein Indikator dafür sein, dass sich der künftige wirtschaftliche Nutzen des Vermögenswerts aufgrund der für ihn erwarteten technischen oder gewerblichen Veralterung vermindert;
 - (d) rechtliche oder ähnliche Nutzungsbeschränkungen des Vermögenswerts wie das Ablaufen zugehöriger Leasingverträge.
- 57 Die Nutzungsdauer eines Vermögenswerts wird nach der voraussichtlichen Nutzbarkeit für das Unternehmen definiert. Die Investitionspolitik des Unternehmens kann vorsehen, dass Vermögenswerte nach einer bestimmten Zeit oder nach dem Verbrauch eines bestimmten Teils des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts veräußert werden. Daher kann die voraussichtliche Nutzungsdauer eines Vermögenswerts kürzer sein als seine wirtschaftliche Nutzungsdauer. Die Schätzung der voraussichtlichen Nutzungsdauer des Vermögenswerts bedarf einer Ermessensentscheidung, der Erfahrungswerte des Unternehmens mit vergleichbaren Vermögenswerten zugrunde liegen.

The depreciation charge for a period is usually recognised in profit or loss. However, sometimes, the future economic benefits embodied in an asset are absorbed in producing other assets. In this case, the depreciation charge constitutes part of the cost of the other asset and is included in its carrying amount. For example, the depreciation of manufacturing plant and equipment is included in the costs of conversion of inventories (see IAS 2). Similarly, depreciation of property, plant and equipment used for development activities may be included in the cost of an intangible asset recognised in accordance with IAS 38 *Intangible assets*. 49

Depreciable amount and depreciation period

The depreciable amount of an asset shall be allocated on a systematic basis over its useful life. 50

The residual value and the useful life of an asset shall be reviewed at least at each financial year-end and, if expectations differ from previous estimates, the change(s) shall be accounted for as a change in an accounting estimate in accordance with IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*. 51

Depreciation is recognised even if the fair value of the asset exceeds its carrying amount, as long as the asset's residual value does not exceed its carrying amount. Repair and maintenance of an asset do not negate the need to depreciate it. 52

The depreciable amount of an asset is determined after deducting its residual value. In practice, the residual value of an asset is often insignificant and therefore immaterial in the calculation of the depreciable amount. 53

The residual value of an asset may increase to an amount equal to or greater than the asset's carrying amount. If it does, the asset's depreciation charge is zero unless and until its residual value subsequently decreases to an amount below the asset's carrying amount. 54

Depreciation of an asset begins when it is available for use, i.e. when it is in the location and condition necessary for it to be capable of operating in the manner intended by management. Depreciation of an asset ceases at the earlier of the date that the asset is classified as held for sale (or included in a disposal group that is classified as held for sale) in accordance with IFRS 5 and the date that the asset is derecognised. Therefore, depreciation does not cease when the asset becomes idle or is retired from active use unless the asset is fully depreciated. However, under usage methods of depreciation the depreciation charge can be zero while there is no production. 55

The future economic benefits embodied in an asset are consumed by an entity principally through its use. However, other factors, such as technical or commercial obsolescence and wear and tear while an asset remains idle, often result in the diminution of the economic benefits that might have been obtained from the asset. Consequently, all the following factors are considered in determining the useful life of an asset: 56

- (a) expected usage of the asset. Usage is assessed by reference to the asset's expected capacity or physical output;
- (b) expected physical wear and tear, which depends on operational factors such as the number of shifts for which the asset is to be used and the repair and maintenance programme, and the care and maintenance of the asset while idle;
- (c) technical or commercial obsolescence arising from changes or improvements in production, or from a change in the market demand for the product or service output of the asset. Expected future reductions in the selling price of an item that was produced using an asset could indicate the expectation of technical or commercial obsolescence of the asset, which, in turn, might reflect a reduction of the future economic benefits embodied in the asset.
- (d) legal or similar limits on the use of the asset, such as the expiry dates of related leases.

The useful life of an asset is defined in terms of the asset's expected utility to the entity. The asset management policy of the entity may involve the disposal of assets after a specified time or after consumption of a specified proportion of the future economic benefits embodied in the asset. Therefore, the useful life of an asset may be shorter than its economic life. The estimation of the useful life of the asset is a matter of judgement based on the experience of the entity with similar assets. 57

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderung beginnen, sowie im unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahr erfasst werden. Ein Unternehmen kann auch für jedes früher dargestellte Geschäftsjahr angepasste Vergleichsangaben vorlegen, ist hierzu aber nicht verpflichtet. Legt ein Unternehmen für frühere Geschäftsjahre nicht angepasste Vergleichsinformationen vor, hat es diese klar zu kennzeichnen, darauf hinzuweisen, dass sie auf einer anderen Grundlage beruhen und diese Grundlage zu erläutern.

- 80B** In der Berichtsperiode, in der die Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) erstmals angewendet wird, braucht das Unternehmen die gemäß IAS 8 Paragraph 28 (f) für die laufende Periode vorgeschriebenen quantitativen Angaben nicht zu machen. Es muss jedoch die gemäß IAS 8 Paragraph 28 (f) vorgeschriebenen quantitativen Angaben für jede frühere dargestellte Periode machen.
- 80C** Ein Unternehmen kann eine fruchtttragende Pflanze zu Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Berichtsperiode, in der das Unternehmen die Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) erstmals anwendet, zu ihrem beizulegenden Zeitwert bewerten und diesen beizulegenden Zeitwert als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten an diesem Datum verwenden. Jede Differenz zwischen dem früheren Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert ist zu Beginn der frühesten dargestellten Periode im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen auszuweisen.
- 80D** Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A und 74A eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen rückwirkend anzuwenden, allerdings nur auf Sachanlagen, die an ihren Standort und in den Zustand gebracht werden, der erforderlich ist, damit sie zu oder nach Beginn der frühesten im Abschluss dargestellten Periode, in der das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet, in der vom Management beabsichtigten Weise genutzt werden können. Das Unternehmen erfasst die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen zu Beginn dieser frühesten dargestellten Periode als Anpassung des Anfangssaldos der Gewinnrücklagen (oder einer anderen als sachgerecht angesehenen Eigenkapitalkomponente).

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

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

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

in the immediately preceding annual period. An entity may also present adjusted comparative information for any earlier periods presented, but it is not required to do so. If an entity presents unadjusted comparative information for any earlier periods, it shall clearly identify the information that has not been adjusted, state that it has been presented on a different basis and explain that basis.

In the reporting period when Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41) is first applied an entity need not disclose the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for the current period. However, an entity shall present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for each prior period presented. **80B**

An entity may elect to measure an item of bearer plants at its fair value at the beginning of the earliest period presented in the financial statements for the reporting period in which the entity first applies Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41) and use that fair value as its deemed cost at that date. Any difference between the previous carrying amount and fair value shall be recognised in opening retained earnings at the beginning of the earliest period presented. **80C**

Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use, issued in May 2020, amended paragraphs 17 and 74 and added paragraphs 20A and 74A. An entity shall apply those amendments retrospectively, but only to items of property, plant and equipment that are brought to the location and condition necessary for them to be capable of operating in the manner intended by management on or after the beginning of the earliest period presented in the financial statements in which the entity first applies the amendments. The entity shall recognise the cumulative effect of initially applying the amendments as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at the beginning of that earliest period presented. **80D**

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. **81**

An entity shall apply the amendments in paragraph 3 for annual periods beginning on or after 1 January 2006. If an entity applies IFRS 6 for an earlier period, those amendments shall be applied for that earlier period. **81A**

IAS 1 *Presentation of Financial Statements* (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 39, 40 and 73 (e) (iv). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ **81B**

IFRS 3 *Business Combinations* (as revised by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 44. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendment shall also be applied for that earlier period. **81C**

Paragraphs 6 and 69 were amended and paragraph 68A was added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact and at the same time apply the related amendments to IAS 7 *Statement of Cash Flows*. **81D**

Paragraph 5 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted if an entity also applies the amendments to paragraphs 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 and 85B of IAS 40 at the same time. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **81E**

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 6, amended paragraphs 26, 35 and 77 and deleted paragraphs 32 and 33. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. **81F**

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 81G** Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 8 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81H** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurde Paragraph 35 geändert und Paragraph 80A eingefügt. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81I** Durch *Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden* (Änderungen an IAS 16 und IAS 38), veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 56 geändert und Paragraph 62A eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv auf am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81J** Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 68A, 69 und 72 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81K** Durch die im Juni 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchtttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) wurden die Paragraphen 3, 6 und 37 geändert sowie die Paragraphen 22A und 80B–80C eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sind mit Ausnahme der Darlegungen in Paragraph 80C gemäß IAS 8 rückwirkend anzuwenden.
- 81L** Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 4 und 27 gestrichen und die Paragraphen 5, 10, 44 und 68–69 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81M** Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 29A und 29B eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 81N** Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Sachanlagen – Einnahmen vor der beabsichtigten Nutzung* wurden die Paragraphen 17 und 74 geändert und die Paragraphen 20A, 74A und 80D eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 81O** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 51 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

- 82** Dieser Standard ersetzt IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 1998).
- 83** Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:
- (a) SIC-6 *Kosten der Anpassung vorhandener Software*
 - (b) SIC-14 *Sachanlagen – Entschädigung für die Wertminderung oder den Verlust von Gegenständen* und
 - (c) SIC-23 *Sachanlagen – Kosten für Großinspektionen oder Generalüberholungen*.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph 8. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **81G**

Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraph 35 and added paragraph 80A. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **81H**

Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38), issued in May 2014, amended paragraph 56 and added paragraph 62A. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **81I**

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraphs 68A, 69 and 72. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. **81J**

Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41), issued in June 2014, amended paragraphs 3, 6 and 37 and added paragraphs 22A and 80B—80C. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments retrospectively, in accordance with IAS 8, except as specified in paragraph 80C. **81K**

IFRS 16, issued in January 2016, deleted paragraphs 4 and 27 and amended paragraphs 5, 10, 44 and 68—69. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. **81L**

IFRS 17, issued in May 2017, added paragraphs 29A and 29B. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. **81M**

Property, Plant and Equipment—Proceeds before Intended Use, issued in May 2020, amended paragraphs 17 and 74, and added paragraphs 20A, 74A and 80D. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. **81N**

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 51. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **81O**

WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 16 *Property, plant and equipment* (revised in 1998). **82**

This standard supersedes the following interpretations: **83**

- (a) SIC-6 *Costs of modifying existing software*;
- (b) SIC-14 *Property, plant and equipment — compensation for the impairment or loss of items*; and
- (c) SIC-23 *Property, plant and equipment — major inspection or overhaul costs*.

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- (b) das Unternehmen die zu zahlenden Beträge festlegt, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wurde oder
 - (c) aufgrund früherer Praktiken die Höhe der faktischen Verpflichtung des Unternehmens eindeutig bestimmt ist.
- 23 Eine Verpflichtung aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen beruht auf der Arbeitsleistung der Arbeitnehmer und nicht auf einem Rechtsgeschäft mit den Eigentümern des Unternehmens. Deswegen werden die Kosten eines Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplans nicht als Gewinnausschüttung, sondern als Aufwand erfasst.
- 24 Werden Zahlungen aus Gewinn- und Erfolgsbeteiligungsplänen nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag des Geschäftsjahrs, in dem die Arbeitnehmer die entsprechende Arbeitsleistung erbringen, vollständig beglichen, so fallen sie unter andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer (siehe die Paragraphen 153–158).

Angaben

- 25 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu kurzfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

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

- 26 Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses umfassen u.a.
- (a) Altersversorgungsleistungen (beispielweise Renten und einmalige Zahlungen bei Renteneintritt) und
 - (b) sonstige Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie Lebensversicherungen und medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses.
- Vereinbarungen, nach denen ein Unternehmen solche Leistungen gewährt, werden als Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bezeichnet. Dieser Standard ist auf alle derartigen Vereinbarungen anzuwenden, unabhängig davon, ob diese die Errichtung einer eigenständigen Einheit vorsehen, an die Beiträge entrichtet und aus der Leistungen erbracht werden, oder nicht.
- 27 Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses werden in Abhängigkeit von ihrem wirtschaftlichen Gehalt, der sich aus den grundlegenden Leistungsbedingungen und -voraussetzungen des Plans ergibt, entweder als leistungsorientiert oder als beitragsorientiert eingestuft.
- 28 Im Rahmen beitragsorientierter Pläne ist die rechtliche oder faktische Verpflichtung eines Unternehmens auf den vom Unternehmen vereinbarten Beitrag zum Fonds begrenzt. Damit richtet sich die Höhe der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die der Arbeitnehmer erhält, nach der Höhe der Beiträge, die das Unternehmen (und manchmal auch dessen Arbeitnehmer) an den betreffenden Plan oder an ein Versicherungsunternehmen gezahlt haben, sowie der Rendite aus der Anlage dieser Beiträge. Folglich werden das versicherungsmathematische Risiko (dass Leistungen geringer ausfallen können als erwartet) und das Anlagerisiko (dass die angelegten Vermögenswerte nicht ausreichen, um die erwarteten Leistungen zu erbringen) letztlich vom Arbeitnehmer getragen.
- 29 Beispiele für Situationen, in denen die Verpflichtung eines Unternehmens nicht auf die vereinbarten Beitragszahlungen an den Fonds begrenzt ist, liegen dann vor, wenn die rechtliche oder faktische Verpflichtung des Unternehmens dadurch gekennzeichnet ist, dass
- (a) die in einem Plan enthaltene Leistungsformel nicht ausschließlich auf die Beiträge abstellt, sondern dem Unternehmen die Zahlung weiterer Beiträge vorschreibt, falls das Vermögen nicht ausreicht, um die in der Leistungsformel des Plans vorgesehenen Leistungen zu erfüllen,
 - (b) eine bestimmte Mindestverzinsung der Beiträge entweder mittelbar über einen Leistungsplan oder unmittelbar garantiert wurde, oder
 - (c) betriebsübliche Praktiken eine faktische Verpflichtung begründen. Eine faktische Verpflichtung kann beispielsweise entstehen, wenn ein Unternehmen in der Vergangenheit stets die Leistungen für ausgeschiedene Arbeitnehmer erhöht hat, um sie an die Inflation anzupassen, selbst wenn dazu keine rechtliche Verpflichtung bestand.
- 30 Im Rahmen leistungsorientierter Pläne
- (a) besteht die Verpflichtung des Unternehmens in der Gewährung der zugesagten Leistungen an aktive und ausgeschiedene Arbeitnehmer und
 - (b) werden das versicherungsmathematische Risiko (d. h., dass die Leistungen höhere Kosten als erwartet verursachen) sowie das Anlagerisiko letztlich vom Unternehmen getragen. Sollte die tatsächliche Entwicklung ungünstiger verlaufen als dies nach den versicherungsmathematischen Annahmen oder Renditeannahmen für die Vermögensanlage erwartet wurde, so kann sich die Verpflichtung des Unternehmens erhöhen.

- (b) the entity determines the amounts to be paid before the financial statements are authorised for issue; or
- (c) past practice gives clear evidence of the amount of the entity's constructive obligation.

An obligation under profit-sharing and bonus plans results from employee service and not from a transaction with the entity's owners. Therefore, an entity recognises the cost of profit-sharing and bonus plans not as a distribution of profit but as an expense. 23

If profit-sharing and bonus payments are not expected to be settled wholly before twelve months after the end of the annual reporting period in which the employees render the related service, those payments are other long-term employee benefits (see paragraphs 153—158). 24

Disclosure

Although this Standard does not require specific disclosures about short-term employee benefits, other IFRSs may require disclosures. For example, IAS 24 requires disclosures about employee benefits for key management personnel. **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*** requires disclosure of employee benefits expense. 25

POST-EMPLOYMENT BENEFITS: DISTINCTION BETWEEN DEFINED CONTRIBUTION PLANS AND DEFINED BENEFIT PLANS

Post-employment benefits include items such as the following: 26

- (a) retirement benefits (eg pensions and lump sum payments on retirement); and
 - (b) other post-employment benefits, such as post-employment life insurance and post-employment medical care.
- Arrangements whereby an entity provides post-employment benefits are post-employment benefit plans. An entity applies this Standard to all such arrangements whether or not they involve the establishment of a separate entity to receive contributions and to pay benefits.

Post-employment benefit plans are classified as either defined contribution plans or defined benefit plans, depending on the economic substance of the plan as derived from its principal terms and conditions. 27

Under defined contribution plans the entity's legal or constructive obligation is limited to the amount that it agrees to contribute to the fund. Thus, the amount of the post-employment benefits received by the employee is determined by the amount of contributions paid by an entity (and perhaps also the employee) to a postemployment benefit plan or to an insurance company, together with investment returns arising from the contributions. In consequence, actuarial risk (that benefits will be less than expected) and investment risk (that assets invested will be insufficient to meet expected benefits) fall, in substance, on the employee. 28

Examples of cases where an entity's obligation is not limited to the amount that it agrees to contribute to the fund are when the entity has a legal or constructive obligation through: 29

- (a) a plan benefit formula that is not linked solely to the amount of contributions and requires the entity to provide further contributions if assets are insufficient to meet the benefits in the plan benefit formula;
- (b) a guarantee, either indirectly through a plan or directly, of a specified return on contributions; or
- (c) those informal practices that give rise to a constructive obligation. For example, a constructive obligation may arise where an entity has a history of increasing benefits for former employees to keep pace with inflation even where there is no legal obligation to do so.

Under defined benefit plans: 30

- (a) the entity's obligation is to provide the agreed benefits to current and former employees; and
- (b) actuarial risk (that benefits will cost more than expected) and investment risk fall, in substance, on the entity. If actuarial or investment experience are worse than expected, the entity's obligation may be increased.

der gesamten Veränderung der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert wird in die Neubewertung der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan einbezogen.

Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan

- 127 Neubewertungen der Nettoschuld (des Nettovermögenswerts) aus einem leistungsorientierten Plan umfassen
- (a) versicherungsmathematische Gewinne und Verluste (siehe Paragraphen 128 und 129),
 - (b) den Ertrag aus dem Planvermögen (siehe Paragraph 130) unter Ausschluss von Beträgen, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind (siehe Paragraph 125), und
 - (c) Änderungen der Auswirkung der Obergrenze für den Vermögenswert unter Ausschluss der Beträge, die in den Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan enthalten sind (siehe Paragraph 126).
- 128 Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen aus Zu- oder Abnahmen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung, die aufgrund von Veränderungen bei den versicherungsmathematischen Annahmen und erfahrungsbedingten Anpassungen eintreten. Zu den Gründen für das Entstehen versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste gehören beispielsweise
- (a) unerwartet hohe oder niedrige Fluktuations- oder Frühverrentungsraten oder Sterblichkeitsquoten der Mitarbeiter; unerwartet hohe oder niedrige Steigerungen bei Gehältern und Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten der medizinischen Versorgung,
 - (b) die Auswirkung von Änderungen bei den Annahmen im Hinblick auf die Optionen für Leistungszahlungen,
 - (c) die Auswirkung von Änderungen bei den Schätzungen der Fluktuations- oder Frühverrentungsraten oder Sterblichkeitsquoten der Mitarbeiter; Steigerungen bei Gehältern und Leistungen (sofern die formalen oder faktischen Regelungen eines Plans Leistungsanhebungen zum Inflationsausgleich vorsehen) oder bei den Kosten der medizinischen Versorgung und
 - (d) die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes.
- 129 In versicherungsmathematischen Gewinnen und Verlusten sind keine Änderungen des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung enthalten, die durch die Einführung, Änderung, Kürzung oder Abgeltung des leistungsorientierten Plans hervorgerufen werden; ebenfalls nicht enthalten sind Änderungen bei den im Rahmen des leistungsorientierten Plans zu zahlenden Leistungen. Änderungen dieser Art führen zu nachzuverrechnendem Dienstzeitaufwand oder zu Gewinnen oder Verlusten bei der Abgeltung.
- 130 Bei der Ermittlung des Ertrags aus dem Planvermögen zieht ein Unternehmen die Kosten für die Verwaltung des Planvermögens sowie alle vom Plan selbst zu entrichtenden Steuern ab, soweit es sich nicht um Steuern handelt, die bereits in die versicherungsmathematischen Annahmen eingeflossen sind, die zur Bewertung der leistungsorientierten Verpflichtung verwendet werden (Paragraph 76). Sonstige Verwaltungskosten werden vom Ertrag aus dem Planvermögen nicht abgezogen.

Darstellung

Saldierung

- 131 Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert aus einem Plan nur dann mit der Schuld aus einem anderen Plan zu saldieren, wenn das Unternehmen
- (a) ein einklagbares Recht hat, die Überdeckung des einen Plans zur Abgeltung von Verpflichtungen aus dem anderen Plan zu verwenden und
 - (b) beabsichtigt, entweder die Abgeltung der Verpflichtungen auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung der Überdeckung des einen Plans seine Verpflichtung aus dem anderen Plan abzugelten.
- 132 Die Kriterien für eine Saldierung gleichen annähernd denen für Finanzinstrumente gemäß IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung*.

Unterscheidung von Kurz- und Langfristigkeit

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

Kostenkomponenten leistungsorientierter Pläne

- 134 Paragraph 120 schreibt vor, dass ein Unternehmen den Dienstzeitaufwand und die Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan erfolgswirksam anzusetzen hat. Dieser Standard regelt nicht,

interest on the effect of the asset ceiling and the total change in the effect of the asset ceiling is included in the remeasurement of the net defined benefit liability (asset).

Remeasurements of the net defined benefit liability (asset)

Remeasurements of the net defined benefit liability (asset) comprise: 127

- (a) actuarial gains and losses (see paragraphs 128 and 129);
- (b) the return on plan assets (see paragraph 130), excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset) (see paragraph 125); and
- (c) any change in the effect of the asset ceiling, excluding amounts included in net interest on the net defined benefit liability (asset) (see paragraph 126).

Actuarial gains and losses result from increases or decreases in the present value of the defined benefit obligation because of changes in actuarial assumptions and experience adjustments. Causes of actuarial gains and losses include, for example: 128

- (a) unexpectedly high or low rates of employee turnover, early retirement or mortality or of increases in salaries, benefits (if the formal or constructive terms of a plan provide for inflationary benefit increases) or medical costs;
- (b) the effect of changes to assumptions concerning benefit payment options;
- (c) the effect of changes in estimates of future employee turnover, early retirement or mortality or of increases in salaries, benefits (if the formal or constructive terms of a plan provide for inflationary benefit increases) or medical costs; and
- (d) the effect of changes in the discount rate.

Actuarial gains and losses do not include changes in the present value of the defined benefit obligation because of the introduction, amendment, curtailment or settlement of the defined benefit plan, or changes to the benefits payable under the defined benefit plan. Such changes result in past service cost or gains or losses on settlement. 129

In determining the return on plan assets, an entity deducts the costs of managing the plan assets and any tax payable by the plan itself, other than tax included in the actuarial assumptions used to measure the defined benefit obligation (paragraph 76). Other administration costs are not deducted from the return on plan assets. 130

Presentation

Offset

An entity shall offset an asset relating to one plan against a liability relating to another plan when, and only when, the entity: 131

- (a) has a legally enforceable right to use a surplus in one plan to settle obligations under the other plan; and
- (b) intends either to settle the obligations on a net basis, or to realise the surplus in one plan and settle its obligation under the other plan simultaneously.

The offsetting criteria are similar to those established for financial instruments in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*. 132

Current/non-current distinction

Some entities distinguish current assets and liabilities from non-current assets and liabilities. This Standard does not specify whether an entity should distinguish current and non-current portions of assets and liabilities arising from post-employment benefits. 133

Components of defined benefit cost

Paragraph 120 requires an entity to recognise service cost and net interest on the net defined benefit liability (asset) in profit or loss. This Standard does not specify how an entity should present service cost and net interest on the net defined benefit liability (asset). An entity presents those components in accordance with IFRS 18. 134

wie ein Unternehmen Dienstzeitaufwand und Nettozinsen auf die Nettoschuld (den Nettovermögenswert) aus einem leistungsorientierten Plan darzustellen hat. Bei der Darstellung dieser Komponenten legt das Unternehmen **IFRS 18** zugrunde.

Angaben

- 135 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, die**
- (a) **die Merkmale seiner leistungsorientierten Pläne und der damit verbundenen Risiken erläutern** (siehe Paragraph 139),
 - (b) **die in seinen Abschlüssen ausgewiesenen Beträge, die sich aus seinen leistungsorientierten Plänen ergeben** (siehe Paragraphen 140–144), **feststellen und erläutern und**
 - (c) **beschreiben, in welcher Weise seine leistungsorientierten Pläne die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit der künftigen Zahlungsströme des Unternehmens beeinflussen könnten** (siehe Paragraphen 145–147).
- 136** Zur Erfüllung der in Paragraph 135 beschriebenen Zielsetzungen hat ein Unternehmen alle nachstehend genannten Gesichtspunkte zu berücksichtigen:
- (a) den zur Erfüllung der Angabepflichten notwendigen Detaillierungsgrad,
 - (b) das Gewicht, das auf jede der verschiedenen Vorschriften zu legen ist,
 - (c) den Umfang vorzunehmender Zusammenfassungen oder Aufgliederungen und
 - (d) die Notwendigkeit zusätzlicher Informationen für Abschlussadressaten, damit diese die angegebenen quantitativen Informationen beurteilen können.
- 137** Reichen die gemäß diesem Standard und anderen IFRS gemachten Angaben zur Erfüllung der Zielsetzungen in Paragraph 135 nicht aus, hat ein Unternehmen zusätzliche Angaben zu machen, um diese Zielsetzungen zu erfüllen. Ein Unternehmen kann beispielsweise eine Aufgliederung des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung vorlegen, in der zwischen der Art, den Merkmalen und den Risiken der Verpflichtung unterschieden wird. In einer solchen Angabe kann unterschieden werden
- (a) zwischen Beträgen, die aktiven begünstigten Arbeitnehmern, ausgeschiedenen Anwärtern und Rentnern geschuldet werden,
 - (b) zwischen unverfallbaren Leistungen und angesammelten, aber nicht unverfallbar gewordenen Leistungen,
 - (c) zwischen bedingten Leistungen, künftigen Gehaltssteigerungen zuzuordnenden Beträgen und sonstigen Leistungen.
- 138** Ein Unternehmen hat zu beurteilen, ob bei allen oder einigen Angaben eine Aufgliederung nach Plänen oder Gruppen von Plänen mit erheblich voneinander abweichenden Risiken vorzunehmen ist. Ein Unternehmen kann beispielsweise Angaben über Pläne nach einem oder mehreren der folgenden Merkmale aufgliedern:
- (a) unterschiedliche geografische Standorte,
 - (b) unterschiedliche Merkmale wie Festgehaltspläne, Endgehaltspläne oder Pläne für medizinische Versorgung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,
 - (c) unterschiedliche regulatorische Rahmenbedingungen,
 - (d) unterschiedliche Berichtssegmente,
 - (e) unterschiedliche Finanzierungsvereinbarungen (z. B. nicht fondsfinanziert, ganz oder teilweise fondsfinanziert).

Merkmale leistungsorientierter Pläne und damit verbundene Risiken

- 139** Ein Unternehmen hat folgende Angaben zu machen:
- (a) Informationen über die Merkmale seiner leistungsorientierten Pläne, unter Einschluss
 - (i) der Art der durch den Plan bereitgestellten Leistungen (z. B. leistungsorientierter Plan auf Endgehaltsbasis oder beitragsbasierter Plan mit Garantie),
 - (ii) einer Beschreibung des regulatorischen Rahmens, innerhalb dessen der Versorgungsplan betrieben wird, beispielsweise der Höhe eventueller Mindestdotierungsverpflichtungen sowie möglicher Auswirkungen des regulatorischen Rahmens auf den Plan; dies kann beispielsweise die Obergrenze für den Vermögenswert betreffen (siehe Paragraph 64),
 - (iii) einer Beschreibung der Verantwortlichkeiten anderer Einheiten für die Führung des Plans; dies kann beispielsweise die Verantwortlichkeiten von Treuhändern oder Mitgliedern der Aufsichtsorgane des Plans betreffen.
 - (b) eine Beschreibung der Risiken, denen das Unternehmen durch den Plan ausgesetzt ist; hier ist das Hauptaugenmerk auf ungewöhnliche, unternehmens- oder planspezifische Risiken sowie erhebliche Risikokonzentrationen zu richten. Ist das Planvermögen hauptsächlich in eine Gruppe von Anlagen wie beispielsweise Immobilien investiert, kann für das Unternehmen durch den Plan eine Konzentration von Immobilienmarktrisiken entstehen.
 - (c) eine Beschreibung etwaiger Änderungen, Kürzungen und Abgeltungen des Plans.

Disclosure

An entity shall disclose information that: 135

- (a) explains the characteristics of its defined benefit plans and risks associated with them (see paragraph 139);
- (b) identifies and explains the amounts in its financial statements arising from its defined benefit plans (see paragraphs 140—144); and
- (c) describes how its defined benefit plans may affect the amount, timing and uncertainty of the entity's future cash flows (see paragraphs 145—147).

To meet the objectives in paragraph 135, an entity shall consider all the following: 136

- (a) the level of detail necessary to satisfy the disclosure requirements;
- (b) how much emphasis to place on each of the various requirements;
- (c) how much aggregation or disaggregation to undertake; and
- (d) whether users of financial statements need additional information to evaluate the quantitative information disclosed.

If the disclosures provided in accordance with the requirements in this Standard and other IFRSs are insufficient to meet the objectives in paragraph 135, an entity shall disclose additional information necessary to meet those objectives. For example, an entity may present an analysis of the present value of the defined benefit obligation that distinguishes the nature, characteristics and risks of the obligation. Such a disclosure could distinguish: 137

- (a) between amounts owing to active members, deferred members, and pensioners.
- (b) between vested benefits and accrued but not vested benefits.
- (c) between conditional benefits, amounts attributable to future salary increases and other benefits.

An entity shall assess whether all or some disclosures should be disaggregated to distinguish plans or groups of plans with materially different risks. For example, an entity may disaggregate disclosure about plans showing one or more of the following features: 138

- (a) different geographical locations.
- (b) different characteristics such as flat salary pension plans, final salary pension plans or post-employment medical plans.
- (c) different regulatory environments.
- (d) different reporting segments.
- (e) different funding arrangements (eg wholly unfunded, wholly or partly funded).

Characteristics of defined benefit plans and risks associated with them

An entity shall disclose: 139

- (a) information about the characteristics of its defined benefit plans, including:
 - (i) the nature of the benefits provided by the plan (eg final salary defined benefit plan or contribution-based plan with guarantee).
 - (ii) a description of the regulatory framework in which the plan operates, for example the level of any minimum funding requirements, and any effect of the regulatory framework on the plan, such as the asset ceiling (see paragraph 64).
 - (iii) a description of any other entity's responsibilities for the governance of the plan, for example responsibilities of trustees or of board members of the plan.
- (b) a description of the risks to which the plan exposes the entity, focused on any unusual, entity-specific or plan-specific risks, and of any significant concentrations of risk. For example, if plan assets are invested primarily in one class of investments, eg property, the plan may expose the entity to a concentration of property market risk.
- (c) a description of any plan amendments, curtailments and settlements.

Angaben

- 158 Dieser Standard verlangt keine besonderen Angaben über andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer, jedoch können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach IFRS 18 ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

LEISTUNGEN AUS ANLASS DER BEENDIGUNG DES ARBEITSVERHÄLTNISSSES

- 159 In diesem Standard werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses getrennt von anderen Leistungen an Arbeitnehmer behandelt, weil das Entstehen einer Verpflichtung durch die Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht durch die vom Arbeitnehmer geleistete Arbeit begründet ist. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen entweder aufgrund der Entscheidung eines Unternehmens, das Arbeitsverhältnis zu beenden, oder der Entscheidung eines Arbeitnehmers, im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses ein Angebot des Unternehmens zur Zahlung von Leistungen anzunehmen.
- 160 Bei Leistungen an Arbeitnehmer, die aus einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers, ohne entsprechendes Angebot des Unternehmens entstehen, sowie bei Leistungen aufgrund zwingender Vorschriften bei Renteneintritt handelt es sich um Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Sie fallen daher nicht unter die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Mitunter bieten Unternehmen bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers niedrigere Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (d. h. dem Wesen nach eine Leistung nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses) als bei einer Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens. Die Differenz zwischen der Leistung, die bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Arbeitnehmers fällig wird, und der höheren Leistung bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses auf Verlangen des Unternehmens stellt eine Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar.
- 161 Die Form der an den Arbeitnehmer gezahlten Leistung legt nicht fest, ob sie im Austausch für erbrachte Arbeitsleistungen oder im Austausch für die Beendigung des Arbeitsverhältnisses mit dem Arbeitnehmer gewährt wird. Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind in der Regel einmalige Zahlungen, können aber auch Folgendes umfassen:
- (a) Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses entweder mittelbar über einen Versorgungsplan oder unmittelbar,
 - (b) Lohnfortzahlung bis zum Ende einer bestimmten Kündigungsfrist, ohne dass der Arbeitnehmer weitere Arbeitsleistung erbringt, die dem Unternehmen wirtschaftlichen Nutzen verschafft.
- 162 Indikatoren, dass eine Leistung an Arbeitnehmer im Austausch für Arbeitsleistungen gewährt wird, sind u. a.:
- (a) Die Leistung hängt von der Erbringung künftiger Arbeitsleistungen ab (hierunter fallen auch Leistungen, die mit der Erbringung weiterer Arbeitsleistungen steigen).
 - (b) Die Leistung wird gemäß den Regelungen eines Versorgungsplans gewährt.
- 163 Mitunter werden Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß den Regelungen eines bestehenden Versorgungsplans gewährt. Solche Bedingungen können beispielsweise gesetzlich, im Anstellungsvertrag oder im Tarifvertrag verankert sein oder sich stillschweigend aus der bisherigen betrieblichen Praxis bei der Gewährung ähnlicher Leistungen ergeben. Weitere Beispiele sind Fälle, in denen ein Unternehmen ein Angebot für Leistungen macht, das nicht nur kurzfristig gilt, oder in denen zwischen dem Angebot und dem erwarteten Zeitpunkt der tatsächlichen Beendigung des Arbeitsverhältnisses mehr als nur ein kurzer Zeitraum liegt; trifft dies zu, prüft das Unternehmen, ob es damit einen neuen Versorgungsplan begründet hat und ob die Leistungen, die im Rahmen dieses Plans angeboten werden, Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind. Leistungen an Arbeitnehmer, die gemäß den Regelungen eines Versorgungsplans gewährt werden, sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, wenn sie aus der Entscheidung eines Unternehmens zur Beendigung des Arbeitsverhältnisses entstehen und nicht davon abhängen, ob künftig Arbeitsleistungen erbracht werden.
- 164 Einige Leistungen an Arbeitnehmer werden unabhängig vom Grund des Ausscheidens gewährt. Die Zahlung solcher Leistungen ist gewiss (vorbehaltlich der Erfüllung etwaiger Unverfallbarkeits- oder Mindestdienstzeitkriterien), der Zeitpunkt der Zahlung ist jedoch ungewiss. Obwohl solche Leistungen in einigen Ländern als Entschädigungen, Abfindungen oder Abfertigungen bezeichnet werden, sind sie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses und nicht Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, sodass ein Unternehmen sie demzufolge auch wie Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses bilanziert.

Disclosure

Although this Standard does not require specific disclosures about other long-term employee benefits, other IFRSs may require disclosures. For example, IAS 24 requires disclosures about employee benefits for key management personnel. **IFRS 18** requires disclosure of employee benefits expense. 158

TERMINATION BENEFITS

This Standard deals with termination benefits separately from other employee benefits because the event that gives rise to an obligation is the termination of employment rather than employee service. Termination benefits result from either an entity's decision to terminate the employment or an employee's decision to accept an entity's offer of benefits in exchange for termination of employment. 159

Termination benefits do not include employee benefits resulting from termination of employment at the request of the employee without an entity's offer, or as a result of mandatory retirement requirements, because those benefits are post-employment benefits. Some entities provide a lower level of benefit for termination of employment at the request of the employee (in substance, a post-employment benefit) than for termination of employment at the request of the entity. The difference between the benefit provided for termination of employment at the request of the employee and a higher benefit provided at the request of the entity is a termination benefit. 160

The form of the employee benefit does not determine whether it is provided in exchange for service or in exchange for termination of the employee's employment. Termination benefits are typically lump sum payments, but sometimes also include: 161

- (a) enhancement of post-employment benefits, either indirectly through an employee benefit plan or directly.
- (b) salary until the end of a specified notice period if the employee renders no further service that provides economic benefits to the entity.

Indicators that an employee benefit is provided in exchange for services include the following: 162

- (a) the benefit is conditional on future service being provided (including benefits that increase if further service is provided).
- (b) the benefit is provided in accordance with the terms of an employee benefit plan.

Some termination benefits are provided in accordance with the terms of an existing employee benefit plan. For example, they may be specified by statute, employment contract or union agreement, or may be implied as a result of the employer's past practice of providing similar benefits. As another example, if an entity makes an offer of benefits available for more than a short period, or there is more than a short period between the offer and the expected date of actual termination, the entity considers whether it has established a new employee benefit plan and hence whether the benefits offered under that plan are termination benefits or post-employment benefits. Employee benefits provided in accordance with the terms of an employee benefit plan are termination benefits if they both result from an entity's decision to terminate an employee's employment and are not conditional on future service being provided. 163

Some employee benefits are provided regardless of the reason for the employee's departure. The payment of such benefits is certain (subject to any vesting or minimum service requirements) but the timing of their payment is uncertain. Although such benefits are described in some jurisdictions as termination indemnities or termination gratuities, they are post-employment benefits rather than termination benefits, and an entity accounts for them as post-employment benefits. 164

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

Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

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

Im Austausch für Arbeitsleistung gezahlte Leistungen

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

Angaben

- 171 Obgleich dieser Standard keine besonderen Angaben zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorschreibt, können solche Angaben nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein. Zum Beispiel sind nach IAS 24 Angaben zu Leistungen für das Management in Schlüsselpositionen zu machen. Nach IFRS 18 ist der Aufwand für Leistungen an Arbeitnehmer anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 172 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 173 Ein Unternehmen hat diesen Standard gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ rückwirkend anzuwenden, es sei denn,
- (a) ein Unternehmen braucht den Buchwert von Vermögenswerten, die nicht in den Anwendungsbereich dieses Standards fallen, nicht um Änderungen bei den Kosten für Leistungen an Arbeitnehmer anzupassen, die bereits vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung im Buchwert enthalten waren. Der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung entspricht dem Beginn der frühesten Berichtsperiode, die im ersten Abschluss, in dem das Unternehmen diesen Standard anwendet, ausgewiesen wird.
 - (b) ein Unternehmen braucht in Abschlüssen für vor dem 1. Januar 2014 beginnende Berichtsperioden keine Vergleichsinformationen auszuweisen, die nach Paragraph 145 über die Sensitivität der leistungsorientierten Verpflichtung vorgeschrieben sind.
- 174 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 8 sowie Paragraph 113 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 175 Mit der im November 2013 veröffentlichten Verlautbarung *Leistungsorientierte Pläne: Arbeitnehmerbeiträge* (Änderungen an IAS 19) wurden die Paragraphen 93–94 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

There are 120 employees at the factory. At the time of announcing the plan, the entity expects 20 of them to leave before closure. Therefore, the total expected cash outflows under the plan are CU3,200,000 (ie $20 \times \text{CU}10,000 + 100 \times \text{CU}30,000$). As required by paragraph 160, the entity accounts for benefits provided in exchange for termination of employment as termination benefits and accounts for benefits provided in exchange for services as short-term employee benefits.

Termination benefits

The benefit provided in exchange for termination of employment is CU10,000. This is the amount that an entity would have to pay for terminating the employment regardless of whether the employees stay and render service until closure of the factory or they leave before closure. Even though the employees can leave before closure, the termination of all employees' employment is a result of the entity's decision to close the factory and terminate their employment (ie all employees will leave employment when the factory closes). Therefore the entity recognises a liability of CU1,200,000 (ie $120 \times \text{CU}10,000$) for the termination benefits provided in accordance with the employee benefit plan at the earlier of when the plan of termination is announced and when the entity recognises the restructuring costs associated with the closure of the factory.

Benefits provided in exchange for service

The incremental benefits that employees will receive if they provide services for the full ten-month period are in exchange for services provided over that period. The entity accounts for them as short-term employee benefits because the entity expects to settle them before twelve months after the end of the annual reporting period. In this example, discounting is not required, so an expense of CU200,000 (ie $\text{CU}2,000,000 \div 10$) is recognised in each month during the service period of ten months, with a corresponding increase in the carrying amount of the liability.

Disclosure

Although this Standard does not require specific disclosures about termination benefits, other IFRSs may require disclosures. For example, IAS 24 requires disclosures about employee benefits for key management personnel. IFRS 18 requires disclosure of employee benefits expense. 171

TRANSITION AND EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this Standard for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies this Standard for an earlier period, it shall disclose that fact. 172

An entity shall apply this Standard retrospectively, in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹, except that: 173

- (a) an entity need not adjust the carrying amount of assets outside the scope of this Standard for changes in employee benefit costs that were included in the carrying amount before the date of initial application. The date of initial application is the beginning of the earliest prior period presented in the first financial statements in which the entity adopts this Standard.
- (b) in financial statements for periods beginning before 1 January 2014, an entity need not present comparative information for the disclosures required by paragraph 145 about the sensitivity of the defined benefit obligation.

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 8 and amended paragraph 113. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. 174

Defined Benefit Plans: Employee Contributions (Amendments to IAS 19), issued in November 2013, amended paragraphs 93–94. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2014 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*². Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 175

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

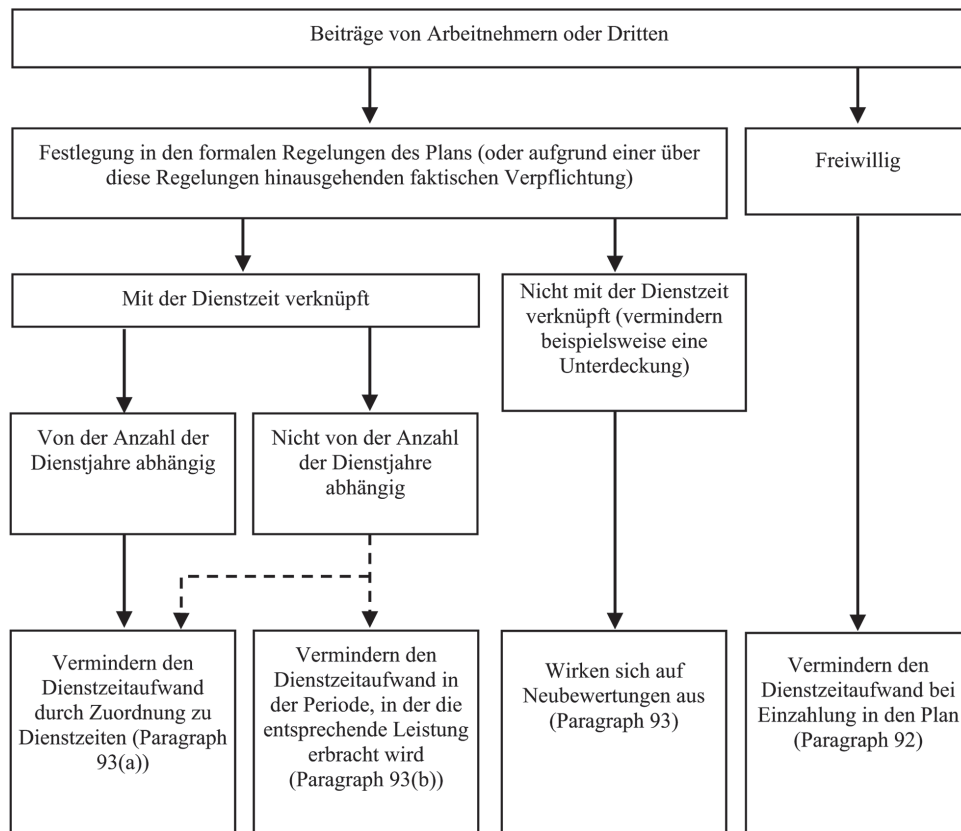
- 176 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurde Paragraph 83 geändert und Paragraph 177 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 177 Die in Paragraph 176 vorgenommenen Änderungen sind mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im ersten nach diesen Änderungen erstellten Abschluss dargestellt ist, anzuwenden. Alle Anpassungen aufgrund der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen sind in den Gewinnrücklagen zu Beginn dieser Periode zu erfassen.
- 178 Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde die Fußnote zu Paragraph 8 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 179 Durch die im Februar 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Planänderung, -kürzung oder -abgeltung* (Änderungen an IAS 19) wurden die Paragraphen 101A, 122A und 123A eingefügt und die Paragraphen 57, 99, 120, 123, 125, 126 und 156 geändert. Diese Änderungen sind auf Planänderungen, -kürzungen oder -abgeltungen anzuwenden, die zu oder nach Beginn des ersten Geschäftsjahrs eintreten, welches am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 180 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 25, 134, 158 und 171 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Anhang A

Anwendungsleitlinien

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

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



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

Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle, issued in September 2014, amended paragraph 83 and added paragraph 176 176
177. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is
permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact.

An entity shall apply the amendment in paragraph 176 from the beginning of the earliest comparative period presented in 177
the first financial statements in which the entity applies the amendment. Any initial adjustment arising from the applica-
tion of the amendment shall be recognised in retained earnings at the beginning of that period.

IFRS 17, issued in May 2017, amended the footnote to paragraph 8. An entity shall apply that amendment when it 178
applies IFRS 17.

Plan Amendment, Curtailment or Settlement (Amendments to IAS 19), issued in February 2018, added paragraphs 179
101A, 122A and 123A, and amended paragraphs 57, 99, 120, 123, 125, 126 and 156. An entity shall apply these
amendments to plan amendments, curtailments or settlements occurring on or after the beginning of the first annual
reporting period that begins on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies these
amendments earlier, it shall disclose that fact.

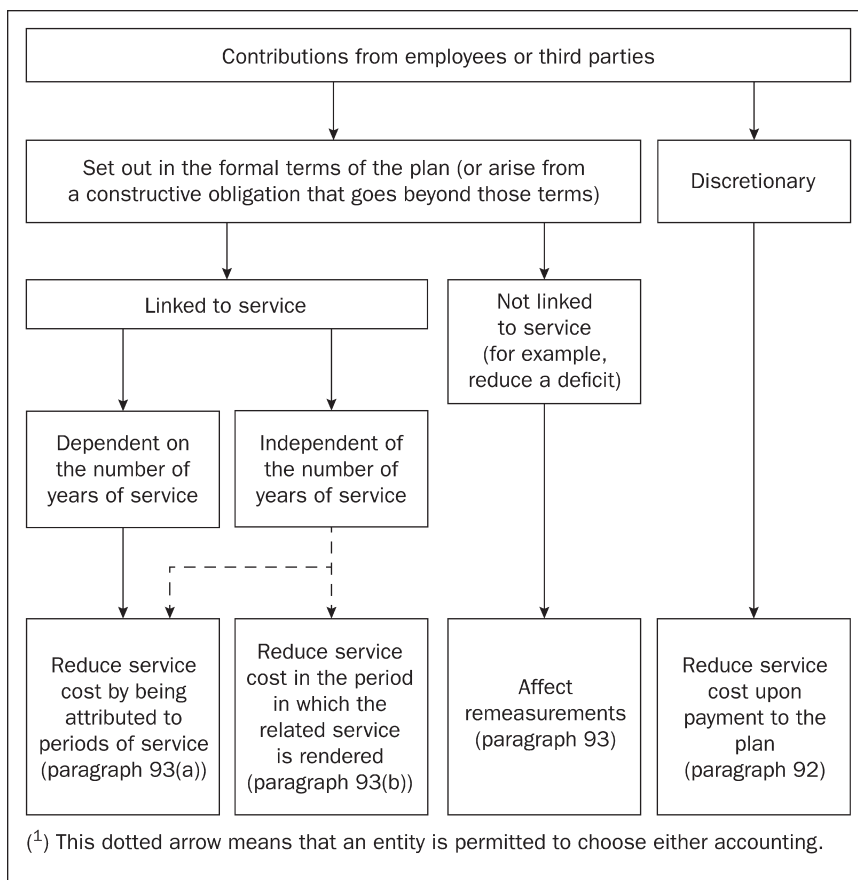
IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 25, 134, 158 and 171. An entity shall apply those amendments when 180
it applies IFRS 18.

Appendix A

Application Guidance

This appendix is an integral part of the IFRS. It describes the application of paragraphs 92–93 and has the same authority as the other parts of the IFRS.

The accounting requirements for contributions from employees or third parties are illustrated in the diagram below. A1



- (b) Es ist unangemessen, die Zuwendungen der öffentlichen Hand erfolgswirksam zu erfassen, da sie nicht verdient worden sind, sondern einen von der öffentlichen Hand gewährten Anreiz darstellen, ohne dass entsprechender Aufwand entsteht.
- 15 Die Argumente für eine erfolgswirksame Behandlung lauten folgendermaßen:
- (a) Da Zuwendungen der öffentlichen Hand Mittel sind, die nicht von den Anteilseignern zugeführt werden, dürfen sie nicht unmittelbar dem Eigenkapital zugeordnet werden, sondern sind erfolgswirksam in den entsprechenden Perioden zu erfassen.
 - (b) Zuwendungen der öffentlichen Hand sind selten unentgeltlich. Das Unternehmen verdient sie durch die Beachtung der Bedingungen und mit der Erfüllung der vorgesehenen Verpflichtungen. Sie sollten daher erfolgswirksam erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen das Unternehmen die entsprechenden Kosten, die die Zuwendungen der öffentlichen Hand kompensieren sollen, als Aufwendungen ansetzt.
 - (c) Da Einkommensteuern und andere Steuern Aufwendungen sind, ist es logisch, auch Zuwendungen der öffentlichen Hand, die eine Ausdehnung der Steuerpolitik darstellen, erfolgswirksam zu erfassen.
- 16 Für die Methode der erfolgswirksamen Behandlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand ist es von grundlegender Bedeutung, dass die Zuwendungen der öffentlichen Hand planmäßig erfolgswirksam erfasst werden, und zwar im Verlauf der Perioden, in denen das Unternehmen die entsprechenden Kosten, die die Zuwendungen der öffentlichen Hand kompensieren sollen, als Aufwendungen ansetzt. Die erfolgswirksame Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand auf der Grundlage ihres Zuflusses steht nicht in Übereinstimmung mit der Grundvoraussetzung der Periodenabgrenzung (siehe *IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*), und eine Erfassung bei Zufluss der Zuwendung ist nur zulässig, wenn für die Periodisierung der Zuwendung keine andere Grundlage als die des Zuflusszeitpunkts verfügbar ist.
- 17 In den meisten Fällen sind die Perioden, über welche die im Zusammenhang mit einer Zuwendung der öffentlichen Hand anfallenden Aufwendungen erfasst werden, leicht feststellbar. Daher werden Zuwendungen, die mit bestimmten Aufwendungen zusammenhängen, in der gleichen Periode wie diese erfolgswirksam erfasst. Entsprechend werden Zuwendungen für abschreibungsfähige Vermögenswerte über die Perioden und in dem Verhältnis erfolgswirksam erfasst, in dem die Abschreibung auf diese Vermögenswerte angesetzt wird.
- 18 Zuwendungen der öffentlichen Hand, die im Zusammenhang mit nicht abschreibungsfähigen Vermögenswerten gewährt werden, können ebenfalls die Erfüllung bestimmter Verpflichtungen voraussetzen und werden dann erfolgswirksam während der Perioden erfasst, die durch Aufwendungen infolge der Erfüllung der Verpflichtungen belastet werden. Beispielsweise kann eine Zuwendung in Form von Grund und Boden an die Bedingung gebunden sein, auf diesem Grundstück ein Gebäude zu errichten, und es kann angemessen sein, die Zuwendung während der Lebensdauer des Gebäudes erfolgswirksam zu erfassen.
- 19 Zuwendungen können auch Teil eines Bündels finanzieller oder steuerlicher Fördermaßnahmen sein, die an eine Reihe von Bedingungen geknüpft sind. In solchen Fällen ist die Feststellung der Bedingungen, die die Aufwendungen der Perioden verursachen, in denen die Zuwendung vereinnahmt wird, sorgfältig durchzuführen. So kann es angemessen sein, einen Teil der Zuwendung auf der einen und einen anderen Teil auf einer anderen Grundlage zu verteilen.
- 20 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand, die als Ausgleich für bereits angefallene Aufwendungen oder Verluste oder zur sofortigen finanziellen Unterstützung ohne künftig damit verbundenen Aufwand gezahlt wird, ist erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht.**
- 21 In einigen Fällen kann eine Zuwendung der öffentlichen Hand gewährt werden, um ein Unternehmen sofort finanziell zu unterstützen, ohne dass mit dieser Zuwendung ein Anreiz verbunden wäre, bestimmte Aufwendungen zu tätigen. Derartige Zuwendungen können auf ein bestimmtes Unternehmen beschränkt sein und stehen unter Umständen nicht einer ganzen Klasse von Begünstigten zur Verfügung. Diese Umstände können eine erfolgswirksame Erfassung einer Zuwendung in der Periode erforderlich machen, in der das Unternehmen für eine Zuwendung in Betracht kommt, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.
- 22 Eine Zuwendung der öffentlichen Hand kann einem Unternehmen zum Ausgleich von Aufwendungen oder Verlusten, die bereits in einer vorangegangenen Periode entstanden sind, gewährt werden. Solche Zuwendungen sind erfolgswirksam in der Periode zu erfassen, in der der entsprechende Anspruch entsteht, mit entsprechender Angabepflicht, um sicherzustellen, dass ihre Auswirkungen klar zu erkennen sind.

Nicht monetäre Zuwendungen der öffentlichen Hand

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

- (b) it is inappropriate to recognise government grants in profit or loss, because they are not earned but represent an incentive provided by government without related costs.

Arguments in support of the income approach are as follows:

- (a) because government grants are receipts from a source other than shareholders, they should not be recognised directly in equity but should be recognised in profit or loss in appropriate periods;
- (b) government grants are rarely gratuitous. The entity earns them through compliance with their conditions and meeting the envisaged obligations. They should therefore be recognised in profit or loss over the periods in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grant is intended to compensate;
- (c) because income and other taxes are expenses, it is logical to deal also with government grants, which are an extension of fiscal policies, in profit or loss.

It is fundamental to the income approach that government grants should be recognised in profit or loss on a systematic basis over the periods in which the entity recognises as expenses the related costs for which the grant is intended to compensate. Recognition of government grants in profit or loss on a receipts basis is not in accordance with the accrual accounting assumption (see *IAS 8 Basis of Preparation of Financial Statements*) and would be acceptable only if no basis existed for allocating a grant to periods other than the one in which it was received.

In most cases the periods over which an entity recognises the costs or expenses related to a government grant are readily ascertainable. Thus grants in recognition of specific expenses are recognised in profit or loss in the same period as the relevant expenses. Similarly, grants related to depreciable assets are usually recognised in profit or loss over the periods and in the proportions in which depreciation expense on those assets is recognised.

Grants related to non-depreciable assets may also require the fulfilment of certain obligations and would then be recognised in profit or loss over the periods that bear the cost of meeting the obligations. As an example, a grant of land may be conditional upon the erection of a building on the site and it may be appropriate to recognise the grant in profit or loss over the life of the building.

Grants are sometimes received as part of a package of financial or fiscal aids to which a number of conditions are attached. In such cases, care is needed in identifying the conditions giving rise to costs and expenses which determine the periods over which the grant will be earned. It may be appropriate to allocate part of a grant on one basis and part on another.

A government grant that becomes receivable as compensation for expenses or losses already incurred or for the purpose of giving immediate financial support to the entity with no future related costs shall be recognised in profit or loss of the period in which it becomes receivable.

In some circumstances, a government grant may be awarded for the purpose of giving immediate financial support to an entity rather than as an incentive to undertake specific expenditures. Such grants may be confined to a particular entity and may not be available to a whole class of beneficiaries. These circumstances may warrant recognising a grant in profit or loss of the period in which the entity qualifies to receive it, with disclosure to ensure that its effect is clearly understood.

A government grant may become receivable by an entity as compensation for expenses or losses incurred in a previous period. Such a grant is recognised in profit or loss of the period in which it becomes receivable, with disclosure to ensure that its effect is clearly understood.

Non-monetary government grants

A government grant may take the form of a transfer of a non-monetary asset, such as land or other resources, for the use of the entity. In these circumstances it is usual to assess the fair value of the non-monetary asset and to account for both grant and asset at that fair value. An alternative course that is sometimes followed is to record both asset and grant at a nominal amount.

Darstellung von Zuwendungen für Vermögenswerte

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

Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen

- 29 **Erfolgsbezogene Zuwendungen werden in der Gewinn- und Verlustrechnung gemäß den Vorschriften von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* zugeordnet und dargestellt. Sie werden erfolgswirksam erfasst, entweder als Ertrag oder als Abzug von den entsprechenden Aufwendungen.**

29A [gestrichen]

- 30 Die Befürworter der ersten Methode vertreten die Meinung, dass es unangebracht ist, Ertrags- und Aufwandsposten zu saldieren, und dass die Trennung der Zuwendung von den Aufwendungen den Vergleich mit anderen Aufwendungen, die nicht von einer Zuwendung beeinflusst sind, erleichtert. In Bezug auf die zweite Methode wird der Standpunkt vertreten, dass die Aufwendungen dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn die Zuwendung nicht verfügbar gewesen wäre, und dass die Darstellung der Aufwendungen ohne Saldierung der Zuwendung aus diesem Grund irreführend sein könnte.
- 31 Beide Vorgehensweisen sind als akzeptable Methoden zur Darstellung von erfolgsbezogenen Zuwendungen zu betrachten. Die Angabe der Zuwendungen kann für das richtige Verständnis von Abschlüssen notwendig sein. Es ist normalerweise angemessen, die Auswirkung von Zuwendungen auf jeden gesondert darzustellenden Ertrags- oder Aufwandsposten anzugeben.

Rückzahlung von Zuwendungen der öffentlichen Hand

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

BEIHILFEN DER ÖFFENTLICHEN HAND

- 34 Die Definition der Zuwendungen der öffentlichen Hand in Paragraph 3 schließt bestimmte Formen von Beihilfen der öffentlichen Hand, die sich nicht angemessen bewerten lassen, aus; dies gilt ebenso für Geschäfte mit der öffentlichen Hand, die von der normalen Tätigkeit des Unternehmens nicht unterschieden werden können.
- 35 Beispiele für Beihilfen, die sich nicht angemessen bewerten lassen, sind die unentgeltliche technische oder Markterschließungsberatung und die Bereitstellung von Garantien. Ein Beispiel für eine Beihilfe, die nicht von der normalen Tätigkeit des

Presentation of grants related to assets

Government grants related to assets, including non-monetary grants at fair value, shall be presented in the statement of financial position either by setting up the grant as deferred income or by deducting the grant in arriving at the carrying amount of the asset. 24

Two methods of presentation in financial statements of grants (or the appropriate portions of grants) related to assets are regarded as acceptable alternatives. 25

One method recognises the grant as deferred income that is recognised in profit or loss on a systematic basis over the useful life of the asset. 26

The other method deducts the grant in calculating the carrying amount of the asset. The grant is recognised in profit or loss over the life of a depreciable asset as a reduced depreciation expense. 27

The purchase of assets and the receipt of related grants can cause major movements in the cash flow of an entity. For this reason and in order to show the gross investment in assets, such movements are often disclosed as separate items in the statement of cash flows regardless of whether or not the grant is deducted from the related asset for presentation purposes in the statement of financial position. 28

Presentation of grants related to income

Grants related to income are classified and presented in the statement of profit or loss in accordance with the requirements in IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*. They are included in profit or loss, either as income or as a deduction in reporting the related expense. 29

[deleted]

29A

Supporters of the first method claim that it is inappropriate to net income and expense items and that separation of the grant from the expense facilitates comparison with other expenses not affected by a grant. For the second method it is argued that the expenses might well not have been incurred by the entity if the grant had not been available and presentation of the expense without offsetting the grant may therefore be misleading. 30

Both methods are regarded as acceptable for the presentation of grants related to income. Disclosure of the grant may be necessary for a proper understanding of the financial statements. Disclosure of the effect of the grants on any item of income or expense which is required to be separately disclosed is usually appropriate. 31

Repayment of government grants

A government grant that becomes repayable shall be accounted for as a change in accounting estimate (see IAS 8). Repayment of a grant related to income shall be applied first against any unamortised deferred credit recognised in respect of the grant. To the extent that the repayment exceeds any such deferred credit, or when no deferred credit exists, the repayment shall be recognised immediately in profit or loss. Repayment of a grant related to an asset shall be recognised by increasing the carrying amount of the asset or reducing the deferred income balance by the amount repayable. The cumulative additional depreciation that would have been recognised in profit or loss to date in the absence of the grant shall be recognised immediately in profit or loss. 32

Circumstances giving rise to repayment of a grant related to an asset may require consideration to be given to the possible impairment of the new carrying amount of the asset. 33

GOVERNMENT ASSISTANCE

Excluded from the definition of government grants in paragraph 3 are certain forms of government assistance which cannot reasonably have a value placed upon them and transactions with government which cannot be distinguished from the normal trading transactions of the entity. 34

Examples of assistance that cannot reasonably have a value placed upon them are free technical or marketing advice and the provision of guarantees. An example of assistance that cannot be distinguished from the normal trading transactions 35

Unternehmens unterschieden werden kann, ist die staatliche Beschaffungspolitik, die für einen Teil des Umsatzes verantwortlich ist. Das Vorhandensein des Vorteils mag dabei zwar nicht infrage gestellt sein, doch jeder Versuch, die betriebliche Tätigkeit von der Beihilfe der öffentlichen Hand zu trennen, könnte leicht willkürlich sein.

- 36 Die Bedeutung des Vorteils mit Bezug auf die vorgenannten Beispiele kann sich so darstellen, dass Art, Umfang und Laufzeit der Beihilfe anzugeben sind, damit der Abschluss nicht irreführend ist.
- 37 [gestrichen]
- 38 Dieser Standard behandelt die Bereitstellung von Infrastruktur durch Verbesserung des allgemeinen Verkehrs- und Kommunikationsnetzes und die Bereitstellung verbesserter Versorgungsanlagen, wie Bewässerung oder Wassernetze, die auf dauernder, unbestimmter Basis zum Vorteil eines ganzen Gemeinwesens verfügbar sind, nicht als Beihilfen der öffentlichen Hand.

ANGABEN

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

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 41 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1984 beginnen.
- 42 Durch IAS 1 (überarbeitet 2007) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 29A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 43 Im Rahmen der *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 37 gestrichen und Paragraph 10A eingefügt. Ein Unternehmen kann diese Änderungen prospektiv auf öffentliche Darlehen anwenden, die es in Berichtsperioden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen, erhalten hat. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 44 [gestrichen]
- 45 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 3 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 46 Mit *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 29 geändert und Paragraph 29A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.²
- 47 [gestrichen]
- 48 Durch IFRS 9 in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung wurde Paragraph 10A geändert und wurden die Paragraphen 44 und 47 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 49 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 16, 29 und 32 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

of the entity is a government procurement policy that is responsible for a portion of the entity's sales. The existence of the benefit might be unquestioned but any attempt to segregate the trading activities from government assistance could well be arbitrary.

The significance of the benefit in the above examples may be such that disclosure of the nature, extent and duration of the assistance is necessary in order that the financial statements may not be misleading. 36

[deleted] 37

In this standard, government assistance does not include the provision of infrastructure by improvement to the general transport and communication network and the supply of improved facilities such as irrigation or water reticulation which is available on an ongoing indeterminate basis for the benefit of an entire local community. 38

DISCLOSURE

The following matters shall be disclosed: 39

- (a) the accounting policy adopted for government grants, including the methods of presentation adopted in the financial statements;
- (b) the nature and extent of government grants recognised in the financial statements and an indication of other forms of government assistance from which the entity has directly benefited; and
- (c) unfulfilled conditions and other contingencies attaching to government assistance that has been recognised.

TRANSITIONAL PROVISIONS

An entity adopting the standard for the first time shall: 40

- (a) comply with the disclosure requirements, where appropriate; and
- (b) either:
 - (i) adjust its financial statements for the change in accounting policy in accordance with IAS 8; or
 - (ii) apply the accounting provisions of the standard only to grants or portions of grants becoming receivable or repayable after the effective date of the standard.

EFFECTIVE DATE

This standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1984. 41

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it added paragraph 29A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 42

Paragraph 37 was deleted and paragraph 10A added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments prospectively to government loans received in periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. 43

[deleted] 44

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 3. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. 45

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 29 and deleted paragraph 29A. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 1 as amended in June 2011.² 46

[deleted] 47

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 10A and deleted paragraphs 44 and 47. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 48

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 16, 29 and 32. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 49

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 47 Jeglicher im Zusammenhang mit dem Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs entstehende Geschäfts- oder Firmenwert und sämtliche am beizulegenden Zeitwert ausgerichteten Anpassungen des Buchwerts der Vermögenswerte und Schulden, die aus dem Erwerb dieses ausländischen Geschäftsbetriebs resultieren, sind als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs zu behandeln. Sie werden daher in der funktionalen Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs angegeben und sind gemäß den Paragraphen 39 und 42 zum Stichtagskurs umzurechnen.

Abgang oder Teilabgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs

- 48 Beim Abgang eines ausländischen Geschäftsbetriebs sind die entsprechenden kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die bis zu diesem Zeitpunkt im sonstigen Ergebnis erfasst und in dem separaten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert wurden, in derselben Periode, in der auch der Gewinn oder Verlust aus dem Abgang erfasst wird, erfolgswirksam umzugliedern (als Umgliederungsbetrag) (siehe **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss**).
- 48A Zusätzlich zum Abgang des gesamten Anteils eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb werden folgende Teilabgänge als Abgänge bilanziert,
- (a) wenn der Teilabgang mit einem Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, einhergeht, unabhängig davon, ob das Unternehmen nach dem Teilabgang einen nicht beherrschenden Anteil am ehemaligen Tochterunternehmen zurückbehält, und
 - (b) wenn es sich bei dem zurückbehaltenen Anteil nach dem Teilabgang eines Anteils an einer gemeinschaftlichen Vereinbarung oder nach dem Teilabgang eines Anteils an einem assoziierten Unternehmen, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, um einen finanziellen Vermögenswert handelt, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört.
- 48B Beim Abgang eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, sind die kumulierten zu diesem ausländischen Geschäftsbetrieb gehörenden Umrechnungsdifferenzen, die den nicht beherrschenden Anteilen zugeordnet waren, auszubuchen, aber nicht erfolgswirksam umzugliedern.
- 48C Bei einem Teilabgang eines Tochterunternehmens, zu dem ein ausländischer Geschäftsbetrieb gehört, ist der entsprechende Anteil an den kumulierten Umrechnungsdifferenzen, die im sonstigen Ergebnis erfasst sind, den nicht beherrschenden Anteilen an diesem ausländischen Geschäftsbetrieb wieder zuzuordnen. Bei allen anderen Teilabgängen eines ausländischen Geschäftsbetriebs hat das Unternehmen nur den entsprechenden Anteil der kumulierten Umrechnungsdifferenzen, der im sonstigen Ergebnis erfasst war, erfolgswirksam umzugliedern.
- 48D Ein Teilabgang eines Anteils eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb ist jegliche Verringerung der Beteiligungsquote eines Unternehmens an einem ausländischen Geschäftsbetrieb; davon ausgenommen sind jene in Paragraph 48A dargestellten Verringerungen, die als Abgänge bilanziert werden.
- 49 Ein Unternehmen kann seinen Anteil an einem ausländischen Geschäftsbetrieb durch Verkauf, Liquidation, Kapitalrückzahlung oder Aufgabe der Gesamtheit oder eines Teils des Geschäftsbetriebs ganz oder teilweise abgeben. Eine außerplanmäßige Abschreibung des Buchwerts eines ausländischen Geschäftsbetriebs aufgrund eigener Verluste oder aufgrund einer vom Investor erfassten Wertminderung ist nicht als Teilabgang zu betrachten. Folglich wird auch kein Teil der Umrechnungsgewinne oder -verluste, die im sonstigen Ergebnis erfasst sind, zum Zeitpunkt der außerplanmäßigen Abschreibung erfolgswirksam umgegliedert.

STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN SÄMTLICHER UMRECHNUNGSDIFFERENZEN

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

ANGABEN

- 51 Die Bestimmungen zur funktionalen Währung in den Paragraphen 53 und 55–57 beziehen sich im Falle eines Konzerns auf die funktionale Währung des Mutterunternehmens.
- 52 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:
- (a) den Betrag der Umrechnungsdifferenzen, der erfolgswirksam erfasst wurde; davon ausgenommen sind Umrechnungsdifferenzen aus Finanzinstrumenten, die gemäß IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und
 - (b) den Saldo der Umrechnungsdifferenzen, der im sonstigen Ergebnis erfasst und in einem separaten Bestandteil des Eigenkapitals kumuliert wurde, und eine Überleitungsrechnung des Betrags solcher Umrechnungsdifferenzen zum Beginn und am Ende der Berichtsperiode.

Any goodwill arising on the acquisition of a foreign operation and any fair value adjustments to the carrying amounts of assets and liabilities arising on the acquisition of that foreign operation shall be treated as assets and liabilities of the foreign operation. Thus they shall be expressed in the functional currency of the foreign operation and shall be translated at the closing rate in accordance with paragraphs 39 and 42. 47

Disposal or partial disposal of a foreign operation

On the disposal of a foreign operation, the cumulative amount of the exchange differences relating to that foreign operation, recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity, shall be reclassified from equity to profit or loss (as a reclassification adjustment) when the gain or loss on disposal is recognised (see **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**). 48

In addition to the disposal of an entity's entire interest in a foreign operation, the following partial disposals are accounted for as disposals: 48A

- (a) when the partial disposal involves the loss of control of a subsidiary that includes a foreign operation, regardless of whether the entity retains a non-controlling interest in its former subsidiary after the partial disposal; and
- (b) when the retained interest after the partial disposal of an interest in a joint arrangement or a partial disposal of an interest in an associate that includes a foreign operation is a financial asset that includes a foreign operation.

On disposal of a subsidiary that includes a foreign operation, the cumulative amount of the exchange differences relating to that foreign operation that have been attributed to the non-controlling interests shall be derecognised, but shall not be reclassified to profit or loss. 48B

On the partial disposal of a subsidiary that includes a foreign operation, the entity shall re-attribute the proportionate share of the cumulative amount of the exchange differences recognised in other comprehensive income to the non-controlling interests in that foreign operation. In any other partial disposal of a foreign operation the entity shall reclassify to profit or loss only the proportionate share of the cumulative amount of the exchange differences recognised in other comprehensive income. 48C

A partial disposal of an entity's interest in a foreign operation is any reduction in an entity's ownership interest in a foreign operation, except those reductions in paragraph 48A that are accounted for as disposals. 48D

An entity may dispose or partially dispose of its interest in a foreign operation through sale, liquidation, repayment of share capital or abandonment of all, or part of, that entity. A write-down of the carrying amount of a foreign operation, either because of its own losses or because of an impairment recognised by the investor, does not constitute a partial disposal. Accordingly, no part of the foreign exchange gain or loss recognised in other comprehensive income is reclassified to profit or loss at the time of a write-down. 49

TAX EFFECTS OF ALL EXCHANGE DIFFERENCES

Gains and losses on foreign currency transactions and exchange differences arising on translating the results and financial position of an entity (including a foreign operation) into a different currency may have tax effects. IAS 12 *Income taxes* applies to these tax effects. 50

DISCLOSURE

In paragraphs 53 and 55—57 references to 'functional currency' apply, in the case of a group, to the functional currency of the parent. 51

An entity shall disclose: 52

- (a) the amount of exchange differences recognised in profit or loss except for those arising on financial instruments measured at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9; and
- (b) net exchange differences recognised in other comprehensive income and accumulated in a separate component of equity, and a reconciliation of the amount of such exchange differences at the beginning and end of the period.

- 53 Wenn die Darstellungswährung nicht der funktionalen Währung entspricht, ist dieser Umstand zusammen mit der Nennung der funktionalen Währung und einer Begründung für die Verwendung einer abweichenden Währung anzugeben.
- 54 Bei einem Wechsel der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens oder eines wesentlichen ausländischen Geschäftsbetriebs sind dieser Umstand und die Gründe anzugeben, die zur Umstellung der funktionalen Währung geführt haben.
- 55 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, darf es den Abschluss nur dann als mit den IFRS übereinstimmend bezeichnen, wenn dieser sämtliche Vorschriften aller anzuwendenden IFRS, einschließlich der in den Paragraphen 39 und 42 dargelegten Umrechnungsmethode erfüllt.
- 56 Ein Unternehmen stellt seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen mitunter in einer anderen Währung als seiner funktionalen Währung dar, ohne die Anforderungen von Paragraph 55 zu erfüllen. Beispielsweise kommt es vor, dass ein Unternehmen nur ausgewählte Posten seines Abschlusses in eine andere Währung umrechnet. Oder ein Unternehmen, dessen funktionale Währung nicht die Währung eines Hochinflationslandes ist, rechnet seinen Abschluss in eine andere Währung um, indem es für alle Posten den letzten Stichtagskurs verwendet. Derartige Umrechnungen entsprechen nicht den IFRS, und es sind die in Paragraph 57 genannten Angaben erforderlich.
- 57 Stellt ein Unternehmen seinen Abschluss oder andere Finanzinformationen in einer anderen Währung als seiner funktionalen oder seiner Darstellungswährung dar und werden die Anforderungen von Paragraph 55 nicht erfüllt, so hat das Unternehmen
- die Informationen deutlich als zusätzliche Informationen zu kennzeichnen, um sie von den mit den IFRS übereinstimmenden Informationen zu unterscheiden,
 - die Währung anzugeben, in der die zusätzlichen Informationen dargestellt werden, und
 - die funktionale Währung des Unternehmens und die verwendete Umrechnungsmethode zur Ermittlung der zusätzlichen Informationen anzugeben.
- 57A Schätzt ein Unternehmen einen Kassakurs, weil eine Währung nicht in eine andere Währung umtauschbar ist (siehe Paragraph 19A), hat das Unternehmen Angaben zu machen, die den Abschlussadressaten die Auswirkungen bzw. voraussichtlichen Auswirkungen dieser fehlenden Umtauschbarkeit auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens und seine Zahlungsströme verständlich machen. Um dieses Ziel zu erreichen, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- Grund für die mangelnde Umtauschbarkeit in die andere Währung und finanzielle Auswirkungen,
 - verwendete/r Kassakurs(e),
 - Schätzverfahren und
 - Risiken, die sich für das Unternehmen aus der fehlenden Umtauschbarkeit der Währung in die andere Währung ergeben.
- 57B Die Paragraphen A18–A20 regeln, wie ein Unternehmen Paragraph 57A anzuwenden hat.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 58 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 58A Durch die im Dezember 2005 veröffentlichte Änderung an IAS 21 *Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb* wurde Paragraph 15A eingefügt und Paragraph 33 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- 59 Ein Unternehmen hat Paragraph 47 prospektiv auf alle Erwerbe anzuwenden, die nach Beginn der Berichtsperiode, in der dieser Standard erstmalig angewendet wird, stattfinden. Eine rückwirkende Anwendung des Paragraphen 47 auf frühere Erwerbe ist zulässig. Beim Erwerb eines ausländischen Geschäftsbetriebs, der prospektiv behandelt wird, jedoch vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses Standards stattgefunden hat, darf das Unternehmen keine Anpassung der Vorjahre vornehmen und kann daher, sofern angemessen, den Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert im Zusammenhang mit diesem Erwerb als Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens und nicht als Vermögenswerte und Schulden des ausländischen Geschäftsbetriebs behandeln. Der Geschäfts- oder Firmenwert und die Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert sind daher bereits in der funktionalen Währung des berichtenden Unternehmens angegeben, oder es handelt sich um nicht monetäre Fremdwährungsposten, die zu dem zum Zeitpunkt des Erwerbs geltenden Wechselkurs umgerechnet werden.
- 60 Alle anderen Änderungen, die sich aus der Anwendung dieses Standards ergeben, sind gemäß den Vorschriften von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler¹* zu bilanzieren.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

When the presentation currency is different from the functional currency, that fact shall be stated, together with disclosure of the functional currency and the reason for using a different presentation currency. 53

When there is a change in the functional currency of either the reporting entity or a significant foreign operation, that fact and the reason for the change in functional currency shall be disclosed. 54

When an entity presents its financial statements in a currency that is different from its functional currency, it shall describe the financial statements as complying with international financial reporting standards only if they comply with all the requirements of each applicable standard and each applicable interpretation of those standards, including the translation method set out in paragraphs 39 and 42. 55

An entity sometimes presents its financial statements or other financial information in a currency that is not its functional currency without meeting the requirements of paragraph 55. For example, an entity may convert into another currency only selected items from its financial statements. Or, an entity whose functional currency is not the currency of a hyperinflationary economy may convert the financial statements into another currency by translating all items at the most recent closing rate. Such conversions are not in accordance with international financial reporting standards and the disclosures set out in paragraph 57 are required. 56

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

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

When an entity estimates a spot exchange rate because a currency is not exchangeable into another currency (see paragraph 19A), the entity shall disclose information that enables users of its financial statements to understand how the currency not being exchangeable into the other currency affects, or is expected to affect, the entity's financial performance, financial position and cash flows. To achieve this objective, an entity shall disclose information about: 57A

- (a) the nature and financial effects of the currency not being exchangeable into the other currency;
- (b) the spot exchange rate(s) used;
- (c) the estimation process; and
- (d) the risks to which the entity is exposed because of the currency not being exchangeable into the other currency.

Paragraphs A18—A20 specify how an entity applies paragraph 57A.

57B

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

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

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

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

All other changes resulting from the application of this standard shall be accounted for in accordance with the requirements of IAS 8 *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*¹. 60

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 60A** Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 27, 30–33, 37, 39, 41, 45, 48 und 52 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 60B** Mit der 2008 geänderten Fassung von IAS 27 wurden die Paragraphen 48A–48D eingefügt und Paragraph 49 geändert. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (geändert 2008) auf eine frühere Periode an, sind auch die Änderungen auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 60C** [gestrichen]
- 60D** Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurde Paragraph 60B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 60E** [gestrichen]
- 60F** Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3 (b), 8, 11, 18, 19, 33, 44–46 und 48A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60G** Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 8 und der Paragraph 23 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60H** Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 39 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.²
- 60I** [gestrichen]
- 60J** Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 3, 4, 5, 27 und 52 geändert und die Paragraphen 60C, 60E und 60I gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 60K** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 16 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 60L** Mit der im August 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* wurden die Paragraphen 8 und 26 geändert und die Paragraphen 8A–8B, 19A, 57A–57B und Anhang A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn des Geschäftsjahres, in dem ein Unternehmen diese Änderungen erstmals anwendet.
- 60M** Bei der Anwendung der Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* muss ein Unternehmen keine Anpassung von Vergleichsinformationen vornehmen. Stattdessen hat das Unternehmen,
- wenn es Fremdwährungstransaktionen in seiner funktionalen Währung bilanziert und zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu dem Schluss gelangt, dass seine funktionale Währung nicht in die Fremdwährung umtauschbar ist, oder, sofern zutreffend, zu dem Schluss gelangt, dass die Fremdwährung nicht in seine funktionale Währung umtauschbar ist, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
 - betroffene monetäre Posten in Fremdwährung und nichtmonetäre Posten, die zum beizulegenden Zeitwert in einer Fremdwährung bewertet werden, unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen, und
 - alle Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen zu erfassen.
 - Wenn das Unternehmen eine Darstellungswährung verwendet, die nicht mit seiner funktionalen Währung identisch ist, oder das Unternehmen die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäfts betriebs umrechnet, und es zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu dem Schluss gelangt, dass seine funktionale Währung (oder die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs) nicht in seine Darstellungswährung umtauschbar ist, oder es, sofern zutreffend, zu dem Schluss gelangt, dass seine Darstellungswährung nicht in seine funktionale Währung (oder die funktionale Währung des ausländischen Geschäftsbetriebs) umtauschbar ist, so hat das Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung
 - die betroffenen Vermögenswerte und Schulden unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen,
 - die betroffenen Eigenkapitalpositionen unter Verwendung des zu diesem Zeitpunkt geschätzten Kassakurses umzurechnen, sofern die funktionale Währung des Unternehmens hochinflationär ist, und
 - alle Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Anpassung des kumulierten Betrags der Umrechnungsdifferenzen – kumuliert in einer separaten Komponente des Eigenkapitals – zu erfassen.
- 60N** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 48 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18 übertragen.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 27, 30—33, 37, 39, 41, 45, 48 and 52. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.² **60A**

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

[deleted] **60C**

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

[deleted] **60E**

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraphs 3 (b), 8, 11, 18, 19, 33, 44—46 and 48A. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10 and IFRS 11. **60F**

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 8 and amended paragraph 23. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. **60G**

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 39. An entity shall apply that amendment when it applies IAS 1 as amended in June 2011.³ **60H**

[deleted] **60I**

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 3, 4, 5, 27 and 52 and deleted paragraphs 60C, 60E and 60I. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. **60J**

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraph 16. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16. **60K**

Lack of Exchangeability, issued in August 2023, amended paragraphs 8 and 26, and added paragraphs 8A—8B, 19A, 57A—57B and Appendix A. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2025. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. The date of initial application is the beginning of the annual reporting period in which an entity first applies those amendments. **60L**

In applying *Lack of Exchangeability*, an entity shall not restate comparative information. Instead: **60M**

- (a) when the entity reports foreign currency transactions in its functional currency, and, at the date of initial application, concludes that its functional currency is not exchangeable into the foreign currency or, if applicable, concludes that the foreign currency is not exchangeable into its functional currency, the entity shall, at the date of initial application:
 - (i) translate affected foreign currency monetary items, and non-monetary items measured at fair value in a foreign currency, using the estimated spot exchange rate at that date; and
 - (ii) recognise any effect of initially applying the amendments as an adjustment to the opening balance of retained earnings;
- (b) when the entity uses a presentation currency other than its functional currency, or translates the results and financial position of a foreign operation, and, at the date of initial application, concludes that its functional currency (or the foreign operation's functional currency) is not exchangeable into its presentation currency or, if applicable, concludes that its presentation currency is not exchangeable into its functional currency (or the foreign operation's functional currency), the entity shall, at the date of initial application:
 - (i) translate affected assets and liabilities using the estimated spot exchange rate at that date;
 - (ii) translate affected equity items using the estimated spot exchange rate at that date if the entity's functional currency is hyperinflationary; and
 - (iii) recognise any effect of initially applying the amendments as an adjustment to the cumulative amount of translation differences—accumulated in a separate component of equity.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 48. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **60N**

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

³ When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 16 In Paragraph 13 wird auf das nächsthöhere Mutterunternehmen verwiesen. Dabei handelt es sich um das erste Mutterunternehmen über dem unmittelbaren Mutterunternehmen, das einen Konzernabschluss veröffentlicht.
- 17 Ein Unternehmen hat die Vergütung der Mitglieder seines Managements in Schlüsselpositionen sowohl insgesamt als auch gesondert für jede der folgenden Kategorien anzugeben:
- kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer,
 - Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses,
 - andere langfristig fällige Leistungen,
 - Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses und
 - anteilsbasierte Vergütungen.
- 17A Erhält ein Unternehmen von einem anderen Unternehmen („leistungserbringendes Unternehmen“) Leistungen im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen, ist es nicht verpflichtet, die Anforderungen des Paragraphen 17 auf die vom leistungserbringenden Unternehmen an seine Mitarbeiter oder Mitglieder des Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgans gezahlten oder zahlbaren Vergütungen anzuwenden.
- 18 Hat es bei einem Unternehmen in den Perioden, auf die sich die Abschlüsse beziehen, Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen oder Personen gegeben, so hat das Unternehmen die Art seiner Beziehung zu den nahestehenden Unternehmen oder Personen anzugeben sowie Informationen über diese Geschäftsvorfälle und Forderungen und Verbindlichkeiten (einschließlich Verpflichtungen) darzulegen, die die Abschlussadressaten benötigen, um die möglichen Auswirkungen dieser Beziehung auf den Abschluss nachzuvollziehen. Diese Angabepflichten bestehen zusätzlich zu den in Paragraph 17 genannten. Diese Angaben müssen zumindest Folgendes umfassen:
- die Höhe der Geschäftsvorfälle,
 - die Höhe der Forderungen und Verbindlichkeiten, einschließlich Verpflichtungen, und
 - deren Bedingungen und Konditionen – u. a., ob eine Besicherung besteht – sowie die Art der Leistungserfüllung und
 - Einzelheiten gewährter oder erhaltener Garantien,
 - mit den Forderungen und Verbindlichkeiten zusammenhängende Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen und
 - den während der Periode erfassten Aufwand für uneinbringliche oder zweifelhafte Forderungen gegenüber nahestehenden Unternehmen und Personen.
- 18A Beträge, die das Unternehmen für Leistungen eines anderen Unternehmens (leistungserbringendes Unternehmen) im Bereich des Managements in Schlüsselpositionen aufgewendet hat, sind anzugeben.
- 19 Die nach Paragraph 18 erforderlichen Angaben sind für jede der folgenden Kategorien gesondert zu machen:
- das Mutterunternehmen,
 - Unternehmen, die an der gemeinschaftlichen Führung des Unternehmens beteiligt sind oder maßgeblichen Einfluss auf das Unternehmen haben,
 - Tochterunternehmen,
 - assoziierte Unternehmen,
 - Gemeinschaftsunternehmen, bei denen das Unternehmen ein Partnerunternehmen ist,
 - Mitglieder des Managements in Schlüsselpositionen des Unternehmens oder dessen Mutterunternehmens und
 - sonstige nahestehende Unternehmen und Personen.
- 20 Die in Paragraph 19 vorgeschriebene Aufschlüsselung der an nahestehende Unternehmen und Personen zu zahlenden oder von diesen zu fordernden Beträge in verschiedene Kategorien von nahestehenden Unternehmen und Personen stellt eine Erweiterung der Angabepflichten nach *IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss* für die Informationen dar, die entweder in der Bilanz **darzustellen** oder im Anhang **anzugeben** sind. Die Kategorien werden erweitert, um eine umfassendere Aufgliederung der Salden nahestehender Unternehmen und Personen bereitzustellen, und sind auf Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen anzuwenden.
- 21 Es folgen Beispiele von Geschäftsvorfällen, die anzugeben sind, wenn sie sich auf nahestehende Unternehmen oder Personen beziehen:
- Käufe oder Verkäufe (fertiger oder unfertiger) Güter,
 - Käufe oder Verkäufe von Grundstücken, Bauten und anderen Vermögenswerten,
 - Erbringung oder Erhalt von Dienstleistungen,
 - Leasingverhältnisse,
 - Transfers von Dienstleistungen im Bereich Forschung und Entwicklung,
 - Transfers aufgrund von Lizenzvereinbarungen,
 - Transfers im Rahmen von Finanzierungsvereinbarungen (einschließlich Darlehen und Kapitaleinlagen in Form von Bar- oder Sacheinlagen),
 - Gewährung von Bürgschaften oder Sicherheiten,

Paragraph 13 refers to the next most senior parent. This is the first parent in the group above the immediate parent that produces consolidated financial statements available for public use. 16

An entity shall disclose key management personnel compensation in total and for each of the following categories: 17

- (a) short-term employee benefits;
- (b) post-employment benefits;
- (c) other long-term benefits;
- (d) termination benefits; and
- (e) share-based payment.

If an entity obtains key management personnel services from another entity (the “management entity”), the entity is not required to apply the requirements in paragraph 17 to the compensation paid or payable by the management entity to the management entity’s employees or directors. 17A

If an entity has had related party transactions during the periods covered by the financial statements, it shall disclose the nature of the related party relationship as well as information about those transactions and outstanding balances, including commitments, necessary for users to understand the potential effect of the relationship on the financial statements. These disclosure requirements are in addition to those in paragraph 17. At a minimum, disclosures shall include: 18

- (a) the amount of the transactions;
- (b) the amount of outstanding balances, including commitments, and:
 - (i) their terms and conditions, including whether they are secured, and the nature of the consideration to be provided in settlement; and
 - (ii) details of any guarantees given or received;
- (c) provisions for doubtful debts related to the amount of outstanding balances; and
- (d) the expense recognised during the period in respect of bad or doubtful debts due from related parties.

Amounts incurred by the entity for the provision of key management personnel services that are provided by a separate management entity shall be disclosed. 18A

The disclosures required by paragraph 18 shall be made separately for each of the following categories: 19

- (a) the parent;
- (b) entities with joint control of, or significant influence over, the entity;
- (c) subsidiaries;
- (d) associates;
- (e) joint ventures in which the entity is a joint venturer;
- (f) key management personnel of the entity or its parent; and
- (g) other related parties.

The classification of amounts payable to, and receivable from, related parties in the different categories as required in paragraph 19 is an extension of the disclosure requirement in *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements* for information to be either presented in the statement of financial position or disclosed in the notes. The categories are extended to provide a more comprehensive analysis of related party balances and apply to related party transactions. 20

The following are examples of transactions that are disclosed if they are with a related party: 21

- (a) purchases or sales of goods (finished or unfinished);
- (b) purchases or sales of property and other assets;
- (c) rendering or receiving of services;
- (d) leases;
- (e) transfers of research and development;
- (f) transfers under licence agreements;
- (g) transfers under finance arrangements (including loans and equity contributions in cash or in kind);
- (h) provision of guarantees or collateral;

- 28A** Durch IFRS 10, IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* und IFRS 12, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3, 9, 11 (b), 15, 19 (b) und (e) und 25 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 28B** Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen 4 und 9 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 28C** Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, wurde Paragraph 9 geändert und wurden die Paragraphen 17A und 18A eingefügt. Diese Änderung sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 28D** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 20 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 24 (2003)

- 29** Dieser Standard ersetzt IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* (in der 2003 überarbeiteten Fassung).

IFRS 10, IFRS 11 *Joint Arrangements* and IFRS 12, issued in May 2011, amended paragraphs 3, 9, 11 (b), 15, 19 (b) and (e) and 25. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12. 28A

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraphs 4 and 9. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies those amendments earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 28B

Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraph 9 and added paragraphs 17A and 18A. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 28C

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 20. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 28D

WITHDRAWAL OF IAS 24 (2003)

This Standard supersedes IAS 24 *Related Party Disclosures* (as revised in 2003).

29

- (d) bei leistungsorientierten Plänen der versicherungsmathematische Barwert der zugesagten Versorgungsleistungen (eventuell unterschieden nach unverfallbaren und verfallbaren Ansprüchen) auf der Grundlage der gemäß diesem Plan zugesagten Versorgungsleistungen und der bereits geleisteten Dienstzeit sowie unter Berücksichtigung der gegenwärtigen oder der erwarteten künftigen Gehaltsniveaus; diese Angaben können in einem beigefügten versicherungsmathematischen Gutachten enthalten sein, das in Verbindung mit dem zugehörigen Abschluss zu lesen ist, und
 - (e) bei leistungsorientierten Plänen eine Beschreibung der maßgeblichen versicherungsmathematischen Annahmen und der zur Berechnung des versicherungsmathematischen Barwerts der zugesagten Versorgungsleistungen verwendeten Methode.
- 36 Der Abschluss eines Altersversorgungsplans enthält eine Beschreibung des Plans, entweder als Teil des Abschlusses oder in einem separaten Bericht. Darin kann Folgendes enthalten sein:
- (a) die Namen der Arbeitgeber und der vom Plan erfassten Arbeitnehmergruppen,
 - (b) die Anzahl der Begünstigten, welche Leistungen erhalten, und die Anzahl der anderen Begünstigten, in geeigneter Gruppierung,
 - (c) die Art des Plans – beitrags- oder leistungsorientiert,
 - (d) eine Angabe dazu, ob Begünstigte an den Plan Beiträge leisten,
 - (e) eine Beschreibung der den Begünstigten zugesagten Versorgungsleistungen,
 - (f) eine Beschreibung aller Regelungen hinsichtlich einer Schließung des Plans und
 - (g) Veränderungen in den Posten (a) bis (f) während der Periode, die durch den Abschluss behandelt wird.
- Es ist nicht unüblich, auf andere den Plan beschreibende Unterlagen, die den Abschlussadressaten in einfacher Weise zugänglich sind, zu verweisen und lediglich Angaben zu nachträglichen Veränderungen aufzuführen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 37 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse von Altersversorgungsplänen für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1988 beginnen.
- 38 Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*, mit der IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* und das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert werden, wurde Paragraph 34 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.¹

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug die in IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* enthaltenen Vorschriften bezüglich der Bereitstellung wesentlicher Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden auf IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*.

- (d) for defined benefit plans, the actuarial present value of promised retirement benefits (which may distinguish between vested benefits and non-vested benefits) based on the benefits promised under the terms of the plan, on service rendered to date and using either current salary levels or projected salary levels; this information may be included in an accompanying actuarial report to be read in conjunction with the related financial statements; and
- (e) for defined benefit plans, a description of the significant actuarial assumptions made and the method used to calculate the actuarial present value of promised retirement benefits.

The report of a retirement benefit plan contains a description of the plan, either as part of the financial statements or in a separate report. It may contain the following:

- (a) the names of the employers and the employee groups covered;
- (b) the number of participants receiving benefits and the number of other participants, classified as appropriate;
- (c) the type of plan—defined contribution or defined benefit;
- (d) a note as to whether participants contribute to the plan;
- (e) a description of the retirement benefits promised to participants;
- (f) a description of any plan termination terms; and
- (g) changes in items (a) to (f) during the period covered by the report.

It is not uncommon to refer to other documents that are readily available to users and in which the plan is described, and to include only information on subsequent changes.

EFFECTIVE DATE

This standard becomes operative for financial statements of retirement benefit plans covering periods beginning on or after 1 January 1988.

Disclosure of Accounting Policies, which amends IAS 1 *Presentation of Financial Statements* and IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements*, and was issued in February 2021, amended paragraph 34. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact.¹

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over the requirements to disclose material accounting policy information in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 18C** Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung hat eine Investmentgesellschaft, die ihre Beteiligung an einem Tochterunternehmen bisher zu Anschaffungskosten bewertet hat, diese Beteiligung erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, als ob die Vorschriften dieses IFRS schon immer in Kraft gewesen wären. Die Investmentgesellschaft nimmt rückwirkend eine Anpassung für das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr sowie eine Anpassung der Gewinnrücklagen zu Beginn der unmittelbar vorausgehenden Periode um eine etwaige Differenz zwischen folgenden Werten vor:
- dem bisherigen Buchwert der Beteiligung und
 - dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung des Investors an dem Tochterunternehmen.
- 18D** Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung hat eine Investmentgesellschaft, die ihre Beteiligung an einem Tochterunternehmen bisher zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet hat, diese Beteiligung auch weiterhin zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Der kumulierte Betrag etwaiger Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts, der bisher im sonstigen Ergebnis erfasst wurde, ist zu Beginn des dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahrs in die Gewinnrücklagen umzugliedern.
- 18E** Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung darf eine Investmentgesellschaft ihre bisherige Bilanzierung eines Anteils an einem Tochterunternehmen, für den sie bisher die in Paragraph 10 vorgesehene Möglichkeit zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gemäß IFRS 9 in Anspruch genommen hat, nicht anpassen.
- 18F** Bis zur erstmaligen Anwendung von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* hat eine Investmentgesellschaft die beizulegenden Zeitwerte zu verwenden, die bisher den Investoren oder dem Management vorgelegt wurden, sofern diese Werte dem Betrag entsprechen, zu dem die Beteiligung am Tag der Bewertung zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern zu marktüblichen Bedingungen hätte getauscht werden können.
- 18G** Ist die Bewertung einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen gemäß den Paragraphen 18C–18F undurchführbar (im Sinne von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*)¹, hat eine Investmentgesellschaft die Vorschriften dieses IFRS zu Beginn der frühesten Periode anzuwenden, für die eine Anwendung der Paragraphen 18C–18F durchführbar ist; dies kann die aktuelle Berichtsperiode sein. Der Investor hat rückwirkend eine Anpassung für das Geschäftsjahr vorzunehmen, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht, es sei denn, der Beginn der frühesten Periode, für die die Anwendung dieses Paragraphen durchführbar ist, ist die aktuelle Berichtsperiode. Liegt der Zeitpunkt, zu dem die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts des Tochterunternehmens für die Investmentgesellschaft durchführbar ist, vor dem Beginn der unmittelbar vorausgehenden Berichtsperiode, hat der Investor zu Beginn der unmittelbar vorausgehenden Berichtsperiode eine Anpassung des Eigenkapitals um eine etwaige Differenz zwischen folgenden Werten vorzunehmen:
- dem bisherigen Buchwert der Beteiligung und
 - dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung des Investors an dem Tochterunternehmen.
- Ist die früheste Periode, für die eine Anwendung dieses Paragraphen durchführbar ist, die aktuelle Berichtsperiode, so ist die Anpassung des Eigenkapitals zu Beginn der aktuellen Berichtsperiode zu erfassen.
- 18H** Hat eine Investmentgesellschaft vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der durch die Verlautbarung *Investmentgesellschaften* vorgenommenen Änderungen eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen veräußert oder die Beherrschung über das Tochterunternehmen verloren, so ist sie nicht verpflichtet, für diese Beteiligung eine Anpassung der bisherigen Bilanzierung vorzunehmen.
- 18I** Ungeachtet der Verweise auf das Geschäftsjahr, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht (die „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“) in den Paragraphen 18C–18G kann ein Unternehmen auch angepasste Vergleichsinformationen für frühere dargestellte Perioden vorlegen, ist dazu aber nicht verpflichtet. Legt ein Unternehmen angepasste Vergleichsinformationen für frühere Perioden vor, sind alle Verweise auf die „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“ in den Paragraphen 18C–18G als die „früheste dargestellte angepasste Vergleichsperiode“ zu verstehen. Stellt ein Unternehmen für frühere Perioden keine angepassten Vergleichsinformationen dar, hat es die nicht angepassten Informationen klar zu kennzeichnen; außerdem hat es darauf hinzuweisen, dass diese Informationen auf einer anderen Grundlage beruhen, und diese Grundlage zu erläutern.
- 18J** Durch die im August 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Equity- Methode in Einzelabschlüssen* (Equity Method in Separate Financial Statements) (Änderungen an IAS 27) wurden die Paragraphen 4–7, 10, 11B und 12 geändert. Diese Änderungen sind nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

Verweise auf IFRS 9

- 19** Wendet ein Unternehmen diesen Standard an, aber noch nicht IFRS 9, so ist jeder Verweis auf IFRS 9 als Verweis auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu verstehen.

RÜCKNAHME VON IAS 27 (2008)

- 20** Dieser Standard wird gleichzeitig mit IFRS 10 veröffentlicht. Die beiden IFRS ersetzen zusammen IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (in der 2008 geänderten Fassung).

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

At the date of initial application, an investment entity that previously measured its investment in a subsidiary at cost shall instead measure that investment at fair value through profit or loss as if the requirements of this IFRS had always been effective. The investment entity shall adjust retrospectively the annual period immediately preceding the date of initial application and shall adjust retained earnings at the beginning of the immediately preceding period for any difference between:

- (a) the previous carrying amount of the investment; and
- (b) the fair value of the investor's investment in the subsidiary.

At the date of initial application, an investment entity that previously measured its investment in a subsidiary at fair value through other comprehensive income shall continue to measure that investment at fair value. The cumulative amount of any fair value adjustment previously recognised in other comprehensive income shall be transferred to retained earnings at the beginning of the annual period immediately preceding the date of initial application.

At the date of initial application, an investment entity shall not make adjustments to the previous accounting for an interest in a subsidiary that it had previously elected to measure at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9, as permitted in paragraph 10.

Before the date that IFRS 13 *Fair Value Measurement* is adopted, an investment entity shall use the fair value amounts previously reported to investors or to management, if those amounts represent the amount for which the investment could have been exchanged between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction at the date of the valuation.

If measuring the investment in the subsidiary in accordance with paragraphs 18C—18F is impracticable (as defined in IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹), an investment entity shall apply the requirements of this IFRS at the beginning of the earliest period for which application of paragraphs 18C—18F is practicable, which may be the current period. The investor shall adjust retrospectively the annual period immediately preceding the date of initial application, unless the beginning of the earliest period for which application of this paragraph is practicable is the current period. When the date that it is practicable for the investment entity to measure the fair value of the subsidiary is earlier than the beginning of the immediately preceding period, the investor shall adjust equity at the beginning of the immediately preceding period for any difference between:

- (a) the previous carrying amount of the investment; and
- (b) the fair value of the investor's investment in the subsidiary.

If the earliest period for which application of this paragraph is practicable is the current period, the adjustment to equity shall be recognised at the beginning of the current period.

If an investment entity has disposed of, or lost control of, an investment in a subsidiary before the date of initial application of the *Investment Entities* amendments, the investment entity is not required to make adjustments to the previous accounting for that investment.

Notwithstanding the references to the annual period immediately preceding the date of initial application (the 'immediately preceding period') in paragraphs 18C—18G, an entity may also present adjusted comparative information for any earlier periods presented, but is not required to do so. If an entity does present adjusted comparative information for any earlier periods, all references to the 'immediately preceding period' in paragraphs 18C—18G shall be read as the 'earliest adjusted comparative period presented'. If an entity presents unadjusted comparative information for any earlier periods, it shall clearly identify the information that has not been adjusted, state that it has been prepared on a different basis, and explain that basis.

Equity Method in Separate Financial Statements (Amendments to IAS 27), issued in August 2014, amended paragraphs 4—7, 10, 11B and 12. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*². Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

References to IFRS 9

If an entity applies this Standard but does not yet apply IFRS 9, any reference to IFRS 9 shall be read as a reference to IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*.

WITHDRAWAL OF IAS 27 (2008)

This Standard is issued concurrently with IFRS 10. Together, the two IFRSs supersede IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (as amended in 2008).

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

Vom Beteiligungsunternehmen empfangene Ausschüttungen vermindern den Buchwert der Beteiligung. Änderungen des Buchwerts können auch aufgrund von Änderungen der Beteiligungsquote des Investors notwendig sein, welche sich aufgrund von Änderungen im sonstigen Ergebnis des Beteiligungsunternehmens ergeben. Solche Änderungen entstehen unter anderem infolge einer Neubewertung von Sachanlagevermögen und aus der Umrechnung von Fremdwährungsabschlüssen. Der Anteil des Investors an diesen Änderungen wird im sonstigen Ergebnis des Investors erfasst (siehe IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*).

- 11 Werden Erträge auf Basis der erhaltenen Dividenden angesetzt, so spiegelt dies unter Umständen nicht in angemessener Weise die Erträge wider, die ein Investor aus einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen erzielt hat, da die Dividenden u. U. nur unzureichend in Relation zur Ertragskraft des assoziierten Unternehmens oder des Gemeinschaftsunternehmens stehen. Da der Investor in die gemeinschaftliche Führung des Beteiligungsunternehmens involviert ist oder über maßgeblichen Einfluss auf das Beteiligungsunternehmen verfügt, hat er ein Interesse an der Ertragskraft des assoziierten Unternehmens oder des Gemeinschaftsunternehmens und demzufolge an der Verzinsung des eingesetzten Kapitals. Diese Beteiligung an der Ertragskraft bilanziert der Investor, indem er den Umfang seines Abschlusses um seinen Anteil am Gewinn oder Verlust eines solchen Beteiligungsunternehmens erweitert. Dementsprechend bietet die Anwendung der Equity-Methode mehr Informationen über das Nettovermögen und den Gewinn oder Verlust des Investors.
- 12 Wenn potenzielle Stimmrechte oder sonstige Derivate mit potenziellen Stimmrechten bestehen, wird der Anteil eines Unternehmens an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen lediglich auf Grundlage der bestehenden Beteiligungsquote und nicht unter Berücksichtigung der möglichen Ausübung oder Umwandlung potenzieller Stimmrechte oder sonstiger derivativer Instrumente bestimmt, es sei denn, Paragraph 13 findet Anwendung.
- 13 In einigen Fällen hat ein Unternehmen dem wirtschaftlichen Gehalt nach ein Eigentumsrecht infolge einer Transaktion, die ihm Zugang zu den mit einem Eigentumsanteil verbundenen wirtschaftlichen Erfolgen verschafft. Unter diesen Umständen wird der dem Unternehmen zugewiesene Anteil unter Berücksichtigung der letztlichen Ausübung dieser potenziellen Stimmrechte und sonstigen derivativen Instrumente festgelegt, aufgrund deren das Unternehmen derzeit Zugang zu den wirtschaftlichen Erfolgen hat.
- 14 IFRS 9 *Finanzinstrumente* findet keine Anwendung auf Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, deren Bilanzierung nach der Equity-Methode erfolgt. Wenn Instrumente mit potenziellen Stimmrechten ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach derzeit Zugang zu den mit einem Eigentumsanteil an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen verbundenen wirtschaftlichen Erfolgen verschaffen, unterliegen die Instrumente nicht IFRS 9. In allen anderen Fällen werden Instrumente mit potenziellen Stimmrechten an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach IFRS 9 bilanziert.
- 14A Ein Unternehmen wendet IFRS 9 zudem auf sonstige Finanzinstrumente an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen an, auf die die Equity-Methode nicht angewendet wird. Hierzu gehören langfristige Anteile, die dem wirtschaftlichen Gehalt nach der Nettoinvestition des Unternehmens in das assoziierte Unternehmen oder das Gemeinschaftsunternehmen zuzuordnen sind (siehe Paragraph 38). Bevor ein Unternehmen Paragraph 38 und die Paragraphen 40–43 des vorliegenden Standards anwendet, wendet es auf solche langfristigen Anteile IFRS 9 an. Bei der Anwendung von IFRS 9 berücksichtigt das Unternehmen keine Änderungen des Buchwerts der langfristigen Anteile, die sich aus der Anwendung des vorliegenden Standards ergeben.
- 15 Sofern eine Beteiligung oder ein Teil einer Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmens nach IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche* nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurde, ist die Beteiligung oder ein zurückbehaltener Teil der Beteiligung, der nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft wurde, als langfristiger Vermögenswert einzustufen.

ANWENDUNG DER EQUITY-METHODE

- 16 Ein Unternehmen, das in die gemeinschaftliche Führung eines Beteiligungsunternehmens involviert ist oder maßgeblichen Einfluss auf ein Beteiligungsunternehmen hat, hat seine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen nach der Equity-Methode zu bilanzieren, es sei denn, die Beteiligung fällt unter die Ausnahmeregelung nach den Paragraphen 17–19.

Ausnahmen von der Anwendung der Equity-Methode

- 17 Ein Unternehmen muss die Equity-Methode nicht auf seine Beteiligung an einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen anwenden, wenn das Unternehmen ein Mutterunternehmen ist, das nach der Ausnahme

amount may also be necessary for changes in the investor's proportionate interest in the investee arising from changes in the investee's other comprehensive income. Such changes include those arising from the revaluation of property, plant and equipment and from foreign exchange translation differences. The investor's share of those changes is recognised in the investor's other comprehensive income (see *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements*).

The recognition of income on the basis of distributions received may not be an adequate measure of the income earned by an investor on an investment in an associate or a joint venture because the distributions received may bear little relation to the performance of the associate or joint venture. Because the investor has joint control of, or significant influence over, the investee, the investor has an interest in the associate's or joint venture's performance and, as a result, the return on its investment. The investor accounts for this interest by extending the scope of its financial statements to include its share of the profit or loss of such an investee. As a result, application of the equity method provides more informative reporting of the investor's net assets and profit or loss.

When potential voting rights or other derivatives containing potential voting rights exist, an entity's interest in an associate or a joint venture is determined solely on the basis of existing ownership interests and does not reflect the possible exercise or conversion of potential voting rights and other derivative instruments, unless paragraph 13 applies.

In some circumstances, an entity has, in substance, an existing ownership as a result of a transaction that currently gives it access to the returns associated with an ownership interest. In such circumstances, the proportion allocated to the entity is determined by taking into account the eventual exercise of those potential voting rights and other derivative instruments that currently give the entity access to the returns.

IFRS 9 *Financial Instruments* does not apply to interests in associates and joint ventures that are accounted for using the equity method. When instruments containing potential voting rights in substance currently give access to the returns associated with an ownership interest in an associate or a joint venture, the instruments are not subject to IFRS 9. In all other cases, instruments containing potential voting rights in an associate or a joint venture are accounted for in accordance with IFRS 9.

An entity also applies IFRS 9 to other financial instruments in an associate or joint venture to which the equity method is not applied. These include long-term interests that, in substance, form part of the entity's net investment in an associate or joint venture (see paragraph 38). An entity applies IFRS 9 to such long-term interests before it applies paragraph 38 and paragraphs 40—43 of this Standard. In applying IFRS 9, the entity does not take account of any adjustments to the carrying amount of long-term interests that arise from applying this Standard.

Unless an investment, or a portion of an investment, in an associate or a joint venture is classified as held for sale in accordance with IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*, the investment, or any retained interest in the investment not classified as held for sale, shall be classified as a non-current asset.

APPLICATION OF THE EQUITY METHOD

An entity with joint control of, or significant influence over, an investee shall account for its investment in an associate or a joint venture using the equity method except when that investment qualifies for exemption in accordance with paragraphs 17—19.

Exemptions from applying the equity method

An entity need not apply the equity method to its investment in an associate or a joint venture if the entity is a parent that is exempt from preparing consolidated financial statements by the scope exception in paragraph 4 (a) of IFRS 10 or if all the following apply:

- 45A Durch IFRS 9 in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung wurden die Paragraphen 40–42 geändert und die Paragraphen 41A–41C eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 45B Mit der im August 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Equity-Methode in Einzelabschlüssen* (Equity Method in Separate Financial Statements) (Änderungen an IAS 27) wurde Paragraph 25 geändert. Diese Änderung ist nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 45D Mit der im Dezember 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften: Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28) wurden die Paragraphen 17, 27 und 36 geändert und Paragraph 36A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 45E Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2014–2016*, veröffentlicht im Dezember 2016, wurden die Paragraphen 18 und 36A geändert. Diese Änderungen sind nach IAS 8 rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 45F Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 18 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 45G Mit der im Oktober 2017 veröffentlichten Verlautbarung *Langfristige Anteile an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* wurde Paragraph 14A eingefügt und Paragraph 41 gestrichen. Diese Änderungen sind mit Ausnahme der Darlegungen in den Paragraphen 45H–45K auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, nach IAS 8 rückwirkend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 45H Ein Unternehmen, das die Änderungen in Paragraph 45G erstmals bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 anwendet, hat auf die in Paragraph 14A beschriebenen langfristigen Anteile die Übergangsvorschriften von IFRS 9 anzuwenden.
- 45I Ein Unternehmen, das die Änderungen in Paragraph 45G erstmals nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 anwendet, wendet die in IFRS 9 festgelegten Übergangsvorschriften an, die für die Anwendung der Vorschriften von Paragraph 14A auf langfristige Anteile erforderlich sind. Dabei sind Verweise auf den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung in IFRS 9 als Bezugnahmen auf den Beginn des Geschäftsjahrs zu verstehen, in dem das Unternehmen die Änderungen erstmals anwendet (Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Änderungen). Das Unternehmen ist nicht verpflichtet, frühere Berichtsperioden anzupassen, um der Anwendung der Änderungen Rechnung zu tragen. Das Unternehmen darf frühere Berichtsperioden nur anpassen, wenn dabei keine nachträglichen Erkenntnisse verwendet werden.
- 45J Ein Unternehmen, das die Änderungen in Paragraph 45G erstmals anwendet und nach IFRS 4 *Versicherungsverträge* die vorübergehende Befreiung von der Anwendung von IFRS 9 in Anspruch nimmt, ist nicht verpflichtet, frühere Berichtsperioden anzupassen, um der Anwendung der Änderungen Rechnung zu tragen. Das Unternehmen darf frühere Berichtsperioden nur anpassen, wenn dabei keine nachträglichen Erkenntnisse verwendet werden.
- 45K Passt ein Unternehmen frühere Berichtsperioden in Anwendung des Paragraphen 45I oder 45J nicht an, so erfasst es zum Zeitpunkt der ersten Anwendung der Änderungen in der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen (oder, falls angemessen, einer anderen Eigenkapitalkategorie) eine etwaige Differenz zwischen
- dem bisherigen Buchwert der in Paragraph 14A beschriebenen langfristigen Anteile zu diesem Zeitpunkt und
 - dem Buchwert dieser langfristigen Anteile zu diesem Zeitpunkt.
- 45L Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 10 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Verweise auf IFRS 9

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

RÜCKNAHME VON IAS 28 (2003)

- 47 Dieser Standard ersetzt IAS 28 *Anteile an assoziierten Unternehmen* (in der 2003 überarbeiteten Fassung).

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 40—42 and added paragraphs 41A—41C. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 45A

Equity Method in Separate Financial Statements (Amendments to IAS 27), issued in August 2014, amended paragraph 25. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2016 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. 45B

Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28), issued in December 2014, amended paragraphs 17, 27 and 36 and added paragraph 36A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 45D

Annual Improvements to IFRS Standards 2014—2016 Cycle, issued in December 2016, amended paragraphs 18 and 36A. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8 for annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 45E

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 18. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. 45F

Long-term Interests in Associates and Joint Ventures, issued in October 2017, added paragraph 14A and deleted paragraph 41. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8 for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019, except as specified in paragraphs 45H—45K. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments earlier, it shall disclose that fact. 45G

An entity that first applies the amendments in paragraph 45G at the same time it first applies IFRS 9 shall apply the transition requirements in IFRS 9 to the long-term interests described in paragraph 14A. 45H

An entity that first applies the amendments in paragraph 45G after it first applies IFRS 9 shall apply the transition requirements in IFRS 9 necessary for applying the requirements set out in paragraph 14A to long-term interests. For that purpose, references to the date of initial application in IFRS 9 shall be read as referring to the beginning of the annual reporting period in which the entity first applies the amendments (the date of initial application of the amendments). The entity is not required to restate prior periods to reflect the application of the amendments. The entity may restate prior periods only if it is possible without the use of hindsight. 45I

When first applying the amendments in paragraph 45G, an entity that applies the temporary exemption from IFRS 9 in accordance with IFRS 4 *Insurance Contracts* is not required to restate prior periods to reflect the application of the amendments. The entity may restate prior periods only if it is possible without the use of hindsight. 45J

If an entity does not restate prior periods applying paragraph 45I or paragraph 45J, at the date of initial application of the amendments it shall recognise in the opening retained earnings (or other component of equity, as appropriate) any difference between: 45K

- (a) the previous carrying amount of long-term interests described in paragraph 14A at that date; and
- (b) the carrying amount of those long-term interests at that date.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 10. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 45L

References to IFRS 9

If an entity applies this Standard but does not yet apply IFRS 9, any reference to IFRS 9 shall be read as a reference to IAS 39. 46

WITHDRAWAL OF IAS 28 (2003)

This Standard supersedes IAS 28 *Investments in Associates* (as revised in 2003). 47

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 6 Unternehmen, die ihre Abschlüsse auf der Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten erstellen, tun dies ungeachtet der Änderungen des allgemeinen Preisniveaus oder bestimmter Preissteigerungen der angesetzten Vermögenswerte oder Schulden. Eine Ausnahme bilden die Vermögenswerte und Schulden, die das Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert ansetzen muss oder dies freiwillig tut. So können z. B. Sachanlagen zum beizulegenden Zeitwert neu bewertet werden und biologische Vermögenswerte müssen in der Regel zum beizulegenden Zeitwert angesetzt werden. Einige Unternehmen erstellen ihre Abschlüsse jedoch nach dem Konzept der Tageswerte, das den Auswirkungen bestimmter Preisänderungen bei im Bestand befindlichen Vermögenswerten Rechnung trägt.
- 7 In einem Hochinflationsland sind Abschlüsse unabhängig davon, ob sie auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basieren, nur zweckmäßig, wenn sie in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind. Daher gilt dieser Standard für den Abschluss von Unternehmen, die in der Währung eines Hochinflationslandes bilanzieren. Die in diesem Standard geforderten Informationen in Form einer Ergänzung zu einem nicht angepassten Abschluss darzustellen, ist nicht zulässig. Auch von einer separaten Darstellung des Abschlusses vor der Anpassung wird abgeraten.
- 8 **Der Abschluss eines Unternehmens, dessen funktionale Währung die eines Hochinflationslandes ist, ist unabhängig davon, ob er auf dem Konzept der historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem der Tageswerte basiert, in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Die in IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss verlangten Vergleichszahlen zur Vorperiode sowie alle anderen Informationen zu früheren Perioden sind ebenfalls in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit anzugeben. Für die Darstellung von Vergleichsbeträgen in einer anderen Darstellungswährung sind die Paragraphen 42 (b) und 43 von IAS 21 Auswirkungen von Wechselkursänderungen maßgeblich.**
- 9 **Der Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten ist erfolgswirksam zu erfassen und gesondert anzugeben.**
- 10 Zur Anpassung des Abschlusses gemäß diesem Standard müssen bestimmte Verfahren angewandt sowie Ermessensentscheidungen getroffen werden. Eine periodenübergreifend stetige Anwendung dieser Verfahren und Ermessensentscheidungen ist wichtiger als die Exaktheit der daraus in den angepassten Abschlüssen resultierenden Beträge.

Abschlüsse auf Basis historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten

Bilanz

- 11 Beträge in der Bilanz, die noch nicht in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit ausgedrückt sind, werden anhand eines allgemeinen Preisindex angepasst.
- 12 Monetäre Posten werden nicht angepasst, da sie bereits in der am Abschlussstichtag geltenden Geldeinheit ausgedrückt sind. Monetäre Posten sind im Bestand befindliche Geldmittel oder Posten, für die das Unternehmen Geld zahlt oder erhält.
- 13 Forderungen und Verbindlichkeiten, die vertraglich an Preisveränderungen gekoppelt sind, wie Indexanleihen und -kredite, werden vertragsgemäß angeglichen, um den zum Abschlussstichtag ausstehenden Betrag zu ermitteln. Diese Posten werden in der angepassten Bilanz zu diesem angeglichenen Betrag geführt.
- 14 Alle anderen Vermögenswerte und Schulden sind nicht monetär. Manche dieser nicht monetären Posten werden zu den am Abschlussstichtag geltenden Beträgen geführt, beispielsweise zum Nettoveräußerungswert und zum beizulegenden Zeitwert, und somit nicht angepasst. Alle anderen nicht monetären Vermögenswerte und Schulden werden angepasst.
- 15 Die meisten nicht monetären Posten werden zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt und damit zu dem zum Erwerbszeitpunkt geltenden Betrag ausgewiesen. Die angepassten bzw. fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedes Postens werden bestimmt, indem man auf die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die kumulierten planmäßigen Abschreibungen die zwischen Anschaffungsdatum und Abschlussstichtag eingetretene Veränderung eines allgemeinen Preisindex anwendet. Sachanlagen, Vorräte an Rohstoffen und Waren, Geschäfts- oder Firmenwerte, Patente, Warenzeichen und ähnliche Vermögenswerte werden somit ab ihrem Anschaffungsdatum angepasst. Vorräte an Halb- und Fertigerzeugnissen werden ab dem Datum angepasst, an dem die Anschaffungs- und Herstellungskosten angefallen sind.
- 16 In einigen seltenen Fällen lässt sich das Datum der Anschaffung der Sachanlagen aufgrund unvollständiger Aufzeichnungen möglicherweise nicht mehr genau feststellen oder schätzen. Unter diesen Umständen kann es bei erstmaliger Anwendung dieses Standards erforderlich sein, zur Ermittlung des Ausgangswerts für die Anpassung dieser Posten auf eine unabhängige professionelle Bewertung zurückzugreifen.

Entities that prepare financial statements on the historical cost basis of accounting do so without regard either to changes in the general level of prices or to increases in specific prices of recognised assets or liabilities. The exceptions to this are those assets and liabilities that the entity is required, or chooses, to measure at fair value. For example, property, plant and equipment may be revalued to fair value and biological assets are generally required to be measured at fair value. Some entities, however, present financial statements that are based on a current cost approach that reflects the effects of changes in the specific prices of assets held. 6

In a hyperinflationary economy, financial statements, whether they are based on a historical cost approach or a current cost approach, are useful only if they are expressed in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period. As a result, this standard applies to the financial statements of entities reporting in the currency of a hyperinflationary economy. Presentation of the information required by this standard as a supplement to unrestated financial statements is not permitted. Furthermore, separate presentation of the financial statements before restatement is discouraged. 7

The financial statements of an entity whose functional currency is the currency of a hyperinflationary economy, whether they are based on a historical cost approach or a current cost approach, shall be stated in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period. The corresponding figures for the previous period required by IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and any information in respect of earlier periods shall also be stated in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period. For the purpose of presenting comparative amounts in a different presentation currency, paragraphs 42 (b) and 43 of IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* apply. 8

The gain or loss on the net monetary position shall be included in profit or loss and separately disclosed. 9

The restatement of financial statements in accordance with this standard requires the application of certain procedures as well as judgement. The consistent application of these procedures and judgements from period to period is more important than the precise accuracy of the resulting amounts included in the restated financial statements. 10

Historical cost financial statements

Statement of financial position

Statement of financial position amounts not already expressed in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period are restated by applying a general price index. 11

Monetary items are not restated because they are already expressed in terms of the monetary unit current at the end of the reporting period. Monetary items are money held and items to be received or paid in money. 12

Assets and liabilities linked by agreement to changes in prices, such as index linked bonds and loans, are adjusted in accordance with the agreement in order to ascertain the amount outstanding at the end of the reporting period. These items are carried at this adjusted amount in the restated statement of financial position. 13

All other assets and liabilities are non-monetary. Some non-monetary items are carried at amounts current at the end of the reporting period, such as net realisable value and fair value, so they are not restated. All other non-monetary assets and liabilities are restated. 14

Most non-monetary items are carried at cost or cost less depreciation; hence they are expressed at amounts current at their date of acquisition. The restated cost, or cost less depreciation, of each item is determined by applying to its historical cost and accumulated depreciation the change in a general price index from the date of acquisition to the end of the reporting period. For example, property, plant and equipment, inventories of raw materials and merchandise, goodwill, patents, trademarks and similar assets are restated from the dates of their purchase. Inventories of partly-finished and finished goods are restated from the dates on which the costs of purchase and of conversion were incurred. 15

Detailed records of the acquisition dates of items of property, plant and equipment may not be available or capable of estimation. In these rare circumstances, it may be necessary, in the first period of application of this standard, to use an independent professional assessment of the value of the items as the basis for their restatement. 16

- 17 Es ist möglich, dass für die Perioden, für die dieser Standard eine Anpassung der Sachanlagen vorschreibt, kein allgemeiner Preisindex zur Verfügung steht. In diesen Fällen kann es erforderlich sein, auf eine Schätzung zurückzugreifen, die beispielsweise auf den Bewegungen des Wechselkurses der funktionalen Währung gegenüber einer relativ stabilen Fremdwährung basiert.
- 18 Bei einigen nicht monetären Posten wird nicht der Wert zum Zeitpunkt der Anschaffung oder des Abschlussstichtags, sondern ein anderer angesetzt. Dies gilt beispielsweise für Sachanlagen, die zu einem früheren Zeitpunkt neu bewertet wurden. In diesen Fällen wird der Buchwert ab dem Datum der Neubewertung angepasst.
- 19 Der angepasste Wert eines nicht monetären Postens wird den einschlägigen IFRS entsprechend vermindert, wenn er den erzielbaren Betrag überschreitet. Bei Sachanlagen, Geschäfts- oder Firmenwerten, Patenten und Warenzeichen wird der angepasste Wert in solchen Fällen deshalb auf den erzielbaren Betrag und bei Vorräten auf den Nettoveräußerungswert herabgesetzt.
- 20 Es besteht die Möglichkeit, dass ein Beteiligungsunternehmen, das nach der Equity-Methode bilanziert wird, in der Währung eines Hochinflationslandes berichtet. Die Bilanz und die Gesamtergebnisrechnung eines solchen Beteiligungsunternehmens werden gemäß diesem Standard angepasst, damit der Anteil des Eigentümers am Nettovermögen und am Gewinn oder Verlust errechnet werden kann. Werden die angepassten Abschlüsse des Beteiligungsunternehmens in einer Fremdwährung ausgewiesen, so werden sie zum Stichtagskurs umgerechnet.
- 21 Die Auswirkungen der Inflation werden im Regelfall in den Fremdkapitalkosten erfasst. Es ist nicht sachgerecht, eine kreditfinanzierte Investition anzupassen und gleichzeitig den Teil der Fremdkapitalkosten zu aktivieren, der als Ausgleich für die Inflation im entsprechenden Zeitraum gedient hat. Dieser Teil der Fremdkapitalkosten wird in der Periode, in der diese Kosten anfallen, als Aufwand erfasst.
- 22 Ein Unternehmen kann Vermögenswerte im Rahmen einer Vereinbarung erwerben, die eine zinsfreie Stundung der Zahlung ermöglicht. Wenn die Zurechnung eines Zinsbetrags nicht durchführbar ist, werden solche Vermögenswerte ab dem Zahlungs- und nicht ab dem Erwerbszeitpunkt angepasst.
- 23 [gestrichen]
- 24 Zu Beginn der ersten Periode der Anwendung dieses Standards werden die Bestandteile des Eigenkapitals, mit Ausnahme der Gewinnrücklagen sowie etwaiger Neubewertungsrücklagen, vom Zeitpunkt ihrer Zuführung in das Eigenkapital anhand eines allgemeinen Preisindex angepasst. Alle in früheren Perioden entstandenen Neubewertungsrücklagen werden eliminiert. Angepasste Gewinnrücklagen werden aus allen anderen Beträgen in der angepassten Bilanz abgeleitet.
- 25 Am Ende der ersten Periode und in den folgenden Perioden werden sämtliche Bestandteile des Eigenkapitals jeweils vom Beginn der Periode oder vom Zeitpunkt einer gegebenenfalls späteren Zuführung an anhand eines allgemeinen Preisindex angepasst. Die Änderungen des Eigenkapitals in der Periode werden gemäß **IFRS 18** angegeben.

Gesamtergebnisrechnung

- 26 Nach diesem Standard sind alle Posten der Gesamtergebnisrechnung in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit auszudrücken. Dies bedeutet, dass alle Beträge anhand des allgemeinen Preisindex anzupassen sind und zwar ab dem Zeitpunkt, zu dem die jeweiligen Erträge und Aufwendungen erstmals im Abschluss erfasst wurden.

Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten

- 27 Hat ein Unternehmen in einer Periode der Inflation mehr monetäre Forderungen als Verbindlichkeiten, so verliert es an Kaufkraft, während ein Unternehmen mit mehr monetären Verbindlichkeiten als Forderungen an Kaufkraft gewinnt, sofern die Forderungen und Verbindlichkeiten nicht an einen Preisindex gekoppelt sind. Ein solcher Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten lässt sich aus der Differenz aus der Anpassung der nicht monetären Vermögenswerte, des Eigenkapitals und der Posten aus der Gesamtergebnisrechnung sowie der Angleichung der indexgebundenen Forderungen und Verbindlichkeiten ableiten. Ein solcher Gewinn oder Verlust kann geschätzt werden, indem die Änderung eines allgemeinen Preisindex auf den gewichteten Durchschnitt der in der Berichtsperiode verzeichneten Differenz zwischen monetären Forderungen und Verbindlichkeiten angewandt wird.
- 28 Der Gewinn bzw. Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten wird erfolgswirksam erfasst. Die nach Paragraph 13 erfolgte Angleichung der Forderungen und Verbindlichkeiten, die vertraglich an Preisänderungen gebunden sind, wird mit dem Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten saldiert. Andere Ertrags- und Aufwandsposten wie Zinserträge und Zinsaufwendungen sowie Währungsumrechnungsdifferenzen in Verbindung mit investierten oder aufgenommenen liquiden Mitteln werden auch mit der Nettoposition der monetären Posten in Beziehung gesetzt. Obwohl diese Posten gesondert angegeben werden, kann es hilfreich sein, sie in der Gesamtergebnisrechnung zusammen mit dem Gewinn oder Verlust aus der Nettoposition der monetären Posten darzustellen.

A general price index may not be available for the periods for which the restatement of property, plant and equipment is required by this standard. In these circumstances, it may be necessary to use an estimate based, for example, on the movements in the exchange rate between the functional currency and a relatively stable foreign currency. 17

Some non-monetary items are carried at amounts current at dates other than that of acquisition or that of the statement of financial position, for example property, plant and equipment that has been revalued at some earlier date. In these cases, the carrying amounts are restated from the date of the revaluation. 18

The restated amount of a non-monetary item is reduced, in accordance with appropriate IFRSs, when it exceeds its recoverable amount. For example, restated amounts of property, plant and equipment, goodwill, patents and trademarks are reduced to recoverable amount and restated amounts of inventories are reduced to net realisable value. 19

An investee that is accounted for under the equity method may report in the currency of a hyperinflationary economy. The statement of financial position and statement of comprehensive income of such an investee are restated in accordance with this Standard in order to calculate the investor's share of its net assets and profit or loss. When the restated financial statements of the investee are expressed in a foreign currency they are translated at closing rates. 20

The impact of inflation is usually recognised in borrowing costs. It is not appropriate both to restate the capital expenditure financed by borrowing and to capitalise that part of the borrowing costs that compensates for the inflation during the same period. This part of the borrowing costs is recognised as an expense in the period in which the costs are incurred. 21

An entity may acquire assets under an arrangement that permits it to defer payment without incurring an explicit interest charge. Where it is impracticable to impute the amount of interest, such assets are restated from the payment date and not the date of purchase. 22

[deleted] 23

At the beginning of the first period of application of this standard, the components of owners' equity, except retained earnings and any revaluation surplus, are restated by applying a general price index from the dates the components were contributed or otherwise arose. Any revaluation surplus that arose in previous periods is eliminated. Restated retained earnings are derived from all the other amounts in the restated statement of financial position. 24

At the end of the first period and in subsequent periods, all components of owners' equity are restated by applying a general price index from the beginning of the period or the date of contribution, if later. The movements for the period in owners' equity are disclosed in accordance with IFRS 18. 25

Statement of comprehensive income

This standard requires that all items in the statement of comprehensive income are expressed in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period. Therefore all amounts need to be restated by applying the change in the general price index from the dates when the items of income and expenses were initially recorded in the financial statements. 26

Gain or loss on net monetary position

In a period of inflation, an entity holding an excess of monetary assets over monetary liabilities loses purchasing power and an entity with an excess of monetary liabilities over monetary assets gains purchasing power to the extent the assets and liabilities are not linked to a price level. This gain or loss on the net monetary position may be derived as the difference resulting from the restatement of non-monetary assets, owners' equity and items in the statement of comprehensive income and the adjustment of index linked assets and liabilities. The gain or loss may be estimated by applying the change in a general price index to the weighted average for the period of the difference between monetary assets and monetary liabilities. 27

The gain or loss on the net monetary position is included in profit or loss. The adjustment to those assets and liabilities linked by agreement to changes in prices made in accordance with paragraph 13 is offset against the gain or loss on net monetary position. Other income and expense items, such as interest income and expense, and foreign exchange differences related to invested or borrowed funds, are also associated with the net monetary position. Although such items are separately disclosed, it may be helpful if they are presented together with the gain or loss on net monetary position in the statement of comprehensive income. 28

ANGABEN

- 39 Angegeben werden muss,
- (a) dass der Abschluss und die Vergleichszahlen für frühere Perioden aufgrund von Änderungen der allgemeinen Kaufkraft der funktionalen Währung angepasst wurden und daher in der am Abschlussstichtag geltenden Maßeinheit angegeben sind,
 - (b) ob der Abschluss auf dem Konzept historischer Anschaffungs- und Herstellungskosten oder dem Konzept der Tageswerte basiert und
 - (c) Art sowie Höhe des Preisindex am Abschlussstichtag sowie Veränderungen des Index während der aktuellen und der vorangegangenen Periode.
- 40 Die in diesem Standard geforderten Angaben sind notwendig, um die Grundlage für die Behandlung der Inflationsauswirkungen im Abschluss zu verdeutlichen. Ferner sind sie dazu bestimmt, weitere Informationen zu geben, die für das Verständnis dieser Grundlage und der daraus resultierenden Beträge notwendig sind.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 41 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1990 beginnen.
- 42 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 8 und 25 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

DISCLOSURES

The following disclosures shall be made:

39

- (a) the fact that the financial statements and the corresponding figures for previous periods have been restated for the changes in the general purchasing power of the functional currency and, as a result, are stated in terms of the measuring unit current at the end of the reporting period;
- (b) whether the financial statements are based on a historical cost approach or a current cost approach; and
- (c) the identity and level of the price index at the end of the reporting period and the movement in the index during the current and the previous reporting period.

The disclosures required by this standard are needed to make clear the basis of dealing with the effects of inflation in the financial statements. They are also intended to provide other information necessary to understand that basis and the resulting amounts. 40

EFFECTIVE DATE

This standard becomes operative for financial statements covering periods beginning on or after 1 January 1990.

41

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 8 and 25. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 42

Eigene Anteile (siehe auch Paragraph AL36)

- 33 **Erwirbt ein Unternehmen seine eigenen Eigenkapitalinstrumente zurück, so sind diese Instrumente („eigene Anteile“) vom Eigenkapital abziehen. Weder Kauf noch Verkauf, Ausgabe oder Einziehung von eigenen Eigenkapitalinstrumenten werden erfolgswirksam erfasst. Solche eigenen Anteile können vom Unternehmen selbst oder von anderen Konzernunternehmen erworben und gehalten werden. Alle gezahlten oder erhaltenen Gegenleistungen sind direkt im Eigenkapital zu erfassen.**
- 33A Einige Unternehmen betreiben intern oder extern einen Investmentfonds, der für die Anleger Leistungen erbringt, die sich nach der Anzahl der Fondsanteile richten. Für die an diese Anleger auszahlenden Beträge setzen diese Unternehmen finanzielle Verbindlichkeiten an. Ebenso zeichnen einige Unternehmen Gruppen von Versicherungsverträgen mit direkter Überschussbeteiligung und halten die zugrunde liegenden Referenzwerte. Einige dieser Fonds oder zugrunde liegenden Referenzwerte umfassen eigene Anteile des Unternehmens. Ungeachtet von Paragraph 33 kann ein Unternehmen wählen, einen eigenen Anteil, der Teil eines solchen Fonds oder ein zugrunde liegender Referenzwert ist, nicht vom Eigenkapital abziehen, allerdings nur dann, wenn das Unternehmen seine eigenen Eigenkapitalinstrumente zu diesen Zwecken zurückerwirbt. Das Unternehmen kann stattdessen wählen, diesen eigenen Anteil weiterhin als Eigenkapital zu bilanzieren und das zurückerworbene Instrument so zu bilanzieren, als sei es ein finanzieller Vermögenswert, und dieses Instrument gemäß IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Diese Entscheidung ist unwiderruflich und wird für jedes Instrument einzeln getroffen. Für die Zwecke dieses Wahlrechts umfassen Versicherungsverträge auch Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung. (Siehe IFRS 17 in Bezug auf die in diesem Paragraphen verwendeten Begriffe, die in IFRS 17 definiert sind.)
- 34 Der Betrag der gehaltenen eigenen Anteile ist gemäß **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss entweder in der Bilanz oder in der Eigenkapitalveränderungsrechnung gesondert darzustellen oder im Anhang anzugeben.** Beim Rückerwerb eigener Eigenkapitalinstrumente von nahestehende Unternehmen und Personen sind die Angabepflichten gemäß IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* zu beachten.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne (siehe auch Paragraph AL37)

- 35 **Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne im Zusammenhang mit Finanzinstrumenten oder einer ihrer Komponenten, die finanzielle Verbindlichkeiten darstellen, sind erfolgswirksam zu erfassen. Ausschüttungen an Inhaber eines Eigenkapitalinstruments sind vom Unternehmen direkt im Eigenkapital zu erfassen. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren.**
- 35A Die Ertragsteuern im Zusammenhang mit Ausschüttungen an Inhaber eines Eigenkapitalinstruments und den Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind gemäß IAS 12 *Ertragsteuern* zu bilanzieren.
- 36 Die Einstufung eines Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit oder als Eigenkapitalinstrument ist ausschlaggebend dafür, ob die mit diesem Instrument verbundenen Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne erfolgswirksam erfasst werden. Daher sind auch Dividendenausschüttungen für als Verbindlichkeiten angesetzte Anteile genauso als Aufwand zu erfassen wie beispielsweise Zinsen für eine Anleihe. Entsprechend sind auch mit der Rücknahme oder der Refinanzierung von finanziellen Verbindlichkeiten verbundene Gewinne oder Verluste erfolgswirksam zu erfassen, während hingegen die Rücknahme oder die Refinanzierung von Eigenkapitalinstrumenten als Bewegungen im Eigenkapital abgebildet werden. Änderungen des beizulegenden Zeitwerts eines Eigenkapitalinstruments sind nicht im Abschluss auszuweisen.
- 37 Einem Unternehmen entstehen bei Ausgabe oder Erwerb eigener Eigenkapitalinstrumente in der Regel verschiedene Kosten. Hierzu zählen beispielsweise Register- und andere behördliche Gebühren, Honorare für Rechtsberater, Wirtschaftsprüfer und andere professionelle Berater, Druckkosten und Börsenumsatzsteuern. Die Transaktionskosten einer Eigenkapitaltransaktion sind als Abzug vom Eigenkapital zu bilanzieren, soweit es sich um zusätzliche, der Eigenkapitaltransaktion einzeln zuordenbare Kosten handelt, die andernfalls vermieden worden wären. Die Kosten einer eingestellten Eigenkapitaltransaktion sind als Aufwand zu erfassen.
- 38 Transaktionskosten, die mit der Ausgabe eines zusammengesetzten Finanzinstruments verbunden sind, sind der Schuld- und Eigenkapitalkomponente des Finanzinstruments in dem Verhältnis zuzurechnen, wie die empfangene Gegenleistung zugeordnet wurde. Transaktionskosten, die sich insgesamt auf mehr als eine Transaktion beziehen, wie Kosten eines gleichzeitigen Zeichnungsangebots für neue Anteile und für die Börsennotierung bereits ausgegebener Anteile sind anhand eines sinnvollen, bei ähnlichen Transaktionen verwendeten Schlüssels auf die einzelnen Transaktionen umzulegen.
- 39 Der Betrag der Transaktionskosten, der in der Periode als Abzug vom Eigenkapital bilanziert wurde, ist nach **IFRS 18 in der Eigenkapitalveränderungsrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben.**
- 40 Als Aufwendungen eingestufte Dividenden können in der Darstellung/den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis **dargestellt oder im Anhang angegeben werden**, entweder mit Zinsaufwendungen für andere Verbindlichkeiten in einem Posten zusammengefasst oder gesondert ausgewiesen. Zusätzlich zu den Vorschriften dieses Standards sind bei **der Darstellung und Angabe von Zinsen und Dividenden die Vorschriften von IFRS**

Treasury shares (see also paragraph AG36)

If an entity reacquires its own equity instruments, those instruments (treasury shares) shall be deducted from equity. 33
No gain or loss shall be recognised in profit or loss on the purchase, sale, issue or cancellation of an entity's own equity instruments. Such treasury shares may be acquired and held by the entity or by other members of the consolidated group. Consideration paid or received shall be recognised directly in equity.

Some entities operate, either internally or externally, an investment fund that provides investors with benefits determined by units in the fund and recognise financial liabilities for the amounts to be paid to those investors. Similarly, some entities issue groups of insurance contracts with direct participation features and those entities hold the underlying items. Some such funds or underlying items include the entity's treasury shares. Despite paragraph 33, an entity may elect not to deduct from equity a treasury share that is included in such a fund or is an underlying item when, and only when, an entity reacquires its own equity instrument for such purposes. Instead, the entity may elect to continue to account for that treasury share as equity and to account for the reacquired instrument as if the instrument were a financial asset and measure it at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9. That election is irrevocable and made on an instrument-by-instrument basis. For the purposes of this election, insurance contracts include investment contracts with discretionary participation features. (See IFRS 17 for terms used in this paragraph that are defined in that Standard.) 33A

The amount of treasury shares held is **either presented separately** in the statement of financial position or **the statement of changes in equity or disclosed** in the notes, in accordance with **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**. An entity provides disclosure in accordance with IAS 24 *Related party disclosures* if the entity reacquires its own equity instruments from related parties. 34

Interest, dividends, losses and gains (see also paragraph AG37)

Interest, dividends, losses and gains relating to a financial instrument or a component that is a financial liability shall be recognised as income or expense in profit or loss. Distributions to holders of an equity instrument shall be recognised by the entity directly in equity. Transaction costs of an equity transaction shall be accounted for as a deduction from equity. 35

Income tax relating to distributions to holders of an equity instrument and to transaction costs of an equity transaction shall be accounted for in accordance with IAS 12 *Income Taxes*. 35A

The classification of a financial instrument as a financial liability or an equity instrument determines whether interest, dividends, losses and gains relating to that instrument are recognised as income or expense in profit or loss. Thus, dividend payments on shares wholly recognised as liabilities are recognised as expenses in the same way as interest on a bond. Similarly, gains and losses associated with redemptions or refinancings of financial liabilities are recognised in profit or loss, whereas redemptions or refinancings of equity instruments are recognised as changes in equity. Changes in the fair value of an equity instrument are not recognised in the financial statements. 36

An entity typically incurs various costs in issuing or acquiring its own equity instruments. Those costs might include registration and other regulatory fees, amounts paid to legal, accounting and other professional advisers, printing costs and stamp duties. The transaction costs of an equity transaction are accounted for as a deduction from equity to the extent that they are incremental costs directly attributable to the equity transaction that otherwise would have been avoided. The costs of an equity transaction that is abandoned are recognised as an expense. 37

Transaction costs that relate to the issue of a compound financial instrument are allocated to the liability and equity components of the instrument in proportion to the allocation of proceeds. Transaction costs that relate jointly to more than one transaction (for example, costs of a concurrent offering of some shares and a stock exchange listing of other shares) are allocated to those transactions using a basis of allocation that is rational and consistent with similar transactions. 38

The amount of transaction costs accounted for as a deduction from equity in the period is **presented in the statement of changes in equity or disclosed in the notes** in accordance with **IFRS 18**. 39

Dividends classified as an expense may be presented in the statement(s) of profit or loss and other comprehensive income or **disclosed in the notes** either with interest on other liabilities or as a separate item. In addition to the requirements of this Standard, **presentation and disclosure** of interest and dividends is subject to the requirements of **IFRS 18** and IFRS 7. In some circumstances, because of the differences between interest and dividends with respect to matters 40

18 und IFRS 7 zu beachten. Sofern jedoch, beispielsweise im Hinblick auf die steuerliche Abzugsfähigkeit, Unterschiede in der Behandlung von Dividenden und Zinsen bestehen, **kann ein Unternehmen beschließen**, in der Darstellung/ den Darstellungen von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis **die Zinsaufwendungen getrennt von den Dividenden-aufwendungen darzustellen**. Bei den Angaben zu steuerlichen Einflüssen sind die Vorschriften nach IAS 12 zu erfüllen.

- 41 Gewinne und Verluste infolge von Änderungen des Buchwerts einer finanziellen Verbindlichkeit sind selbst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn sie sich auf ein Instrument beziehen, das einen Residualanspruch auf die Vermögenswerte des Unternehmens im Austausch gegen Zahlungsmittel oder andere finanzielle Vermögenswerte begründet (siehe Paragraph 18 (b)). Nach **IFRS 18** sind Gewinne und Verluste, die durch die Neubewertung eines derartigen Instruments entstehen, gesondert in der Gesamtergebnisrechnung **darzustellen**, wenn **eine solche Darstellung erforderlich ist, um eine nützliche strukturierte Zusammenfassung der Erträge und Aufwendungen des Unternehmens bereitzustellen**.

Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten (siehe auch Paragraphen AL38A–AL38F und AL39)

- 42 **Finanzielle Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sind nur dann zu saldieren und als Nettobetrag in der Bilanz auszuweisen, wenn ein Unternehmen**
- (a) **zum gegenwärtigen Zeitpunkt ein einklagbares Recht hat, die erfassten Beträge miteinander zu verrechnen, und**
 - (b) **beabsichtigt, entweder den Ausgleich auf Nettobasis herbeizuführen, oder gleichzeitig mit der Verwertung des betreffenden Vermögenswerts die dazugehörige Verbindlichkeit abzulösen.**
- Wenn die Übertragung eines finanziellen Vermögenswerts die Voraussetzungen für eine Ausbuchung nicht erfüllt, dürfen der übertragene Vermögenswert und die verbundene Verbindlichkeit bei der Bilanzierung nicht saldiert werden (siehe Paragraph 3.2.22 von IFRS 9).
- 43 Finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten müssen diesem Standard zufolge auf Nettobasis dargestellt werden, wenn dadurch die erwarteten künftigen Zahlungsströme eines Unternehmens aus dem Ausgleich von zwei oder mehreren verschiedenen Finanzinstrumenten abgebildet werden. Wenn ein Unternehmen das Recht hat, einen einzelnen Nettobetrag zu erhalten bzw. zu zahlen und dies auch zu tun beabsichtigt, hat es tatsächlich nur einen einzigen finanziellen Vermögenswert bzw. nur eine einzige finanzielle Verbindlichkeit. In anderen Fällen werden die finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten entsprechend ihrer Eigenschaft als Ressource oder Verpflichtung des Unternehmens voneinander getrennt dargestellt. Ein Unternehmen hat die gemäß den Paragraphen 13B–13E von IFRS 7 für angesetzte Finanzinstrumente verlangten Informationen anzugeben, sofern diese Instrumente in den Anwendungsbereich des Paragraphen 13A von IFRS 7 fallen.
- 44 Die Saldierung eines angesetzten finanziellen Vermögenswerts mit einer angesetzten finanziellen Verbindlichkeit einschließlich der Darstellung des Nettobetrags ist von der Ausbuchung eines finanziellen Vermögenswerts und einer finanziellen Verbindlichkeit in der Bilanz zu unterscheiden. Während die Saldierung nicht zur Erfassung von Gewinnen und Verlusten führt, hat die Ausbuchung eines Finanzinstruments aus der Bilanz nicht nur den Abgang eines bis dahin bilanzwirksamen Postens, sondern möglicherweise auch die Erfassung von Gewinnen oder Verlusten zur Folge.
- 45 Der Anspruch auf Saldierung ist ein auf vertraglicher oder anderer Grundlage beruhendes einklagbares Recht eines Schuldners, eine Verbindlichkeit gegenüber einem Gläubiger ganz oder teilweise mit einer eigenen Forderung gegenüber diesem Gläubiger zu verrechnen oder anderweitig zu eliminieren. In außergewöhnlichen Fällen kann ein Schuldner berechtigt sein, eine Forderung gegenüber einem Dritten mit einer Verbindlichkeit gegenüber einem Gläubiger zu verrechnen, vorausgesetzt, dass zwischen allen drei Beteiligten eine eindeutige Vereinbarung über den Anspruch auf Saldierung vorliegt. Da der Anspruch auf Saldierung ein Rechtsanspruch ist, sind die Bedingungen, unter denen Saldierungsvereinbarungen gültig sind, abhängig von den Gebräuchen des Rechtskreises, in dem sie getroffen werden; daher sind im Einzelfall immer die für das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien maßgeblichen Rechtsvorschriften zu berücksichtigen.
- 46 Besteht ein einklagbares Recht auf Saldierung eines finanziellen Vermögenswerts mit einer finanziellen Verbindlichkeit, wirkt sich dies nicht nur auf die Rechte und Pflichten aus, die mit dem betreffenden finanziellen Vermögenswert und der betreffenden finanziellen Verbindlichkeit verbunden sind, sondern kann auch die Ausfall- und Liquiditätsrisiken des Unternehmens beeinflussen. Das Bestehen eines solchen Rechts stellt für sich genommen aber noch keine hinreichende Voraussetzung für die Saldierung von Vermögens- und Schuldposten dar. Wenn nicht die Absicht besteht, von diesem Recht auch tatsächlich Gebrauch zu machen oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum selben Zeitpunkt zu bedienen, wirkt es sich weder auf die Höhe noch auf den Zeitpunkt der künftigen Zahlungsströme eines Unternehmens aus. Beabsichtigt ein Unternehmen jedoch, von dem Anspruch auf Saldierung Gebrauch zu machen oder die jeweiligen Forderungen und Verbindlichkeiten zum selben Zeitpunkt zu bedienen, spiegelt die Nettodarstellung des Vermögenswerts und der Verbindlichkeit die Höhe und den Zeitpunkt erwarteter künftiger Zahlungsströme sowie die mit diesen Zahlungsströmen verbundenen Risiken besser wider als die Bruttodarstellung. Die bloße Absicht einer oder beider Vertragsparteien, Forderungen und Verbindlichkeiten auf Nettobasis ohne rechtlich bindende Vereinbarung auszugleichen, stellt keine ausreichende Grundlage für eine bilanzielle Saldierung dar, da die mit den einzelnen finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten verbundenen Rechte und Pflichten unverändert fortbestehen.

such as tax deductibility, **an entity may determine that it will present interest expenses separately from dividend expenses** in the statement(s) of profit or loss and other comprehensive income. Disclosures of the tax effects are made in accordance with IAS 12.

Gains and losses related to changes in the carrying amount of a financial liability are recognised as income or expense **41** in profit or loss even when they relate to an instrument that includes a right to the residual interest in the assets of the entity in exchange for cash or another financial asset (see paragraph 18 (b)). Under **IFRS 18** the entity presents any gain or loss arising from remeasurement of such an instrument separately in the statement of comprehensive income **if such presentation is necessary to provide a useful structured summary of the entity's income and expenses.**

Offsetting a financial asset and a financial liability (see also paragraphs AG38 and AG39)

A financial asset and a financial liability shall be offset and the net amount presented in the statement of financial position when, and only when, an entity: **42**

- (a) currently has a legally enforceable right to set off the recognised amounts; and**
- (b) intends either to settle on a net basis, or to realise the asset and settle the liability simultaneously.**

In accounting for a transfer of a financial asset that does not qualify for derecognition, the entity shall not offset the transferred asset and the associated liability (see IFRS 9, paragraph 3.2.22).

This Standard requires the presentation of financial assets and financial liabilities on a net basis when doing so reflects an **43** entity's expected future cash flows from settling two or more separate financial instruments. When an entity has the right to receive or pay a single net amount and intends to do so, it has, in effect, only a single financial asset or financial liability. In other circumstances, financial assets and financial liabilities are presented separately from each other consistently with their characteristics as resources or obligations of the entity. An entity shall disclose the information required in paragraphs 13B–13E of IFRS 7 for recognised financial instruments that are within the scope of paragraph 13A of IFRS 7.

Offsetting a recognised financial asset and a recognised financial liability and presenting the net amount differs from the **44** derecognition of a financial asset or a financial liability. Although offsetting does not give rise to recognition of a gain or loss, the derecognition of a financial instrument not only results in the removal of the previously recognised item from the statement of financial position but also may result in recognition of a gain or loss.

A right of set-off is a debtor's legal right, by contract or otherwise, to settle or otherwise eliminate all or a portion of an **45** amount due to a creditor by applying against that amount an amount due from the creditor. In unusual circumstances, a debtor may have a legal right to apply an amount due from a third party against the amount due to a creditor provided that there is an agreement between the three parties that clearly establishes the debtor's right of set-off. Because the right of set-off is a legal right, the conditions supporting the right may vary from one legal jurisdiction to another and the laws applicable to the relationships between the parties need to be considered.

The existence of an enforceable right to set off a financial asset and a financial liability affects the rights and obligations **46** associated with a financial asset and a financial liability and may affect an entity's exposure to credit and liquidity risk. However, the existence of the right, by itself, is not a sufficient basis for offsetting. In the absence of an intention to exercise the right or to settle simultaneously, the amount and timing of an entity's future cash flows are not affected. When an entity intends to exercise the right or to settle simultaneously, presentation of the asset and liability on a net basis reflects more appropriately the amounts and timing of the expected future cash flows, as well as the risks to which those cash flows are exposed. An intention by one or both parties to settle on a net basis without the legal right to do so is not sufficient to justify offsetting because the rights and obligations associated with the individual financial asset and financial liability remain unaltered.

und AL27 geändert und die Paragraphen 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AL14A– AL14J und AL29A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben und gleichzeitig die entsprechenden Änderungen an IAS 1, IAS 39, IFRS 7 und IFRIC 2 anzuwenden.¹

- 96B** *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* sieht eine eingeschränkte Ausnahme vom Anwendungsbereich vor, die von einem Unternehmen folglich nicht analog anzuwenden ist.
- 96C** Die Einstufung von Instrumenten im Rahmen dieser Ausnahme ist auf die Bilanzierung der betreffenden Instrumente nach IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 und IFRS 9 zu beschränken. Im Rahmen anderer Standards, wie IFRS 2, sind die Instrumente dagegen nicht als Eigenkapitalinstrumente einzustufen.²
- 97** Dieser Standard ist rückwirkend anzuwenden.
- 97A** Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 40 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.³
- 97B** Durch IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 4 (c) gestrichen. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch die Änderung anzuwenden. Die Änderung ist jedoch nicht auf bedingte Gegenleistungen anzuwenden, die aus einem Unternehmenszusammenschluss stammen, bei dem der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (überarbeitet 2008) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen nach den Paragraphen 65A–65E der 2010 geänderten Fassung von IFRS 3 zu bilanzieren.
- 97C** Wendet ein Unternehmen die in Paragraph 96A genannten Änderungen an, so muss es ein zusammengesetztes Finanzinstrument, das mit der Verpflichtung verbunden ist, einer anderen Partei bei Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu überlassen, in eine Schuld- und eine Eigenkapitalkomponente aufspalten. Wenn die Schuldkomponente nicht länger aussteht, würde eine rückwirkende Anwendung dieser Änderungen an IAS 32 die Aufteilung in zwei Eigenkapitalkomponenten erfordern. Die erste wäre den Gewinnrücklagen zuzuordnen und wäre der kumulierte Zinszuwachs der Schuldkomponente. Die andere wäre die ursprüngliche Eigenkapitalkomponente. Steht die Schuldkomponente zum Zeitpunkt der Anwendung der Änderungen nicht mehr aus, so muss das Unternehmen diese beiden Komponenten folglich nicht voneinander trennen.
- 97D** Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 4 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Periode an, so hat es dies anzugeben und die Änderungen an Paragraph 3 von IFRS 7, Paragraph 1 von IAS 28 und Paragraph 1 von IAS 31, veröffentlicht im Mai 2008, gleichzeitig anzuwenden. Ein Unternehmen kann die Änderungen prospektiv anwenden.
- 97E** Durch *Klassifizierung von Bezugsrechten* (veröffentlicht im Oktober 2009) wurden die Paragraphen 11 und 16 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Februar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 97F** [gestrichen]
- 97G** Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurde Paragraph 97B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 97H** [gestrichen]
- 97I** Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 4 (a) und AL29 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 97J** Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 11 geändert und wurden die Paragraphen 23 und AL31 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 97K** Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 40 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.³

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 7 übertragen.

³ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the changes for an earlier period, it shall disclose that fact and apply the related amendments to IAS 1, IAS 39, IFRS 7 and IFRIC 2 at the same time.¹

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

The classification of instruments under this exception shall be restricted to the accounting for such an instrument under IAS 1, IAS 32, IAS 39, IFRS 7 and IFRS 9. The instrument shall not be considered an equity instrument under other guidance, for example IFRS 2.² 96C

This standard shall be applied retrospectively. 97

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 40. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.³ 97A

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

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

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

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

[deleted] 97F

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

[deleted] 97H

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraphs 4 (a) and AG29. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10 and IFRS 11. 97I

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 11 and amended paragraphs 23 and AG31. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. 97J

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 40. An entity shall apply that amendment when it applies IAS 1 as amended in June 2011.³ 97K

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 7.

³ When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 97L** Durch *Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* (Änderungen an IAS 32), veröffentlicht im Dezember 2011, wurde Paragraph AL38 gestrichen und wurden die Paragraphen AL38A–AL38F eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Diese Änderungen sind rückwirkend anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen ab einem früheren Zeitpunkt an, so hat es dies anzugeben und außerdem die Angaben gemäß *Angaben – Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im Dezember 2011, zu machen.
- 97M** Mit der im Dezember 2011 veröffentlichten Verlautbarung *Angaben – Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* (Änderungen an IFRS 7) wurde Paragraph 43 dahin gehend geändert, dass ein Unternehmen dazu verpflichtet wird, die in den Paragraphen 13B–13E von IFRS 7 verlangten Angaben zu angesetzten finanziellen Vermögenswerten im Anwendungsbereich des Paragraphen 13A von IFRS 7 zu machen. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen, sowie auf Zwischenberichtsperioden innerhalb dieser Geschäftsjahre anzuwenden. Ein Unternehmen hat die durch diese Änderung verlangten Angaben rückwirkend zu machen.
- 97N** Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurden die Paragraphen 35, 37 und 39 geändert und Paragraph 35A eingefügt. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 97O** Durch die im Oktober 2012 veröffentlichte Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurde Paragraph 4 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es alle in der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 97P** [gestrichen]
- 97Q** Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph AL21 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 97R** Durch IFRS 9 (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurden die Paragraphen 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AL2 und AL30 geändert und die Paragraphen 97F, 97H und 97P gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 97S** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen AL9 und AL10 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 97T** Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 4, AL8 und AL36 geändert und Paragraph 33A eingefügt. Durch die im Juni 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Änderungen an IFRS 17* wurde Paragraph 4 nochmals geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 97U** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 34, 39–41 und AL29 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

- 98** Dieser Standard ersetzt IAS 32 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung*, überarbeitet im Jahr 2000².
- 99** Dieser Standard ersetzt die folgenden Interpretationen:
- (a) SIC-5 *Klassifizierung von Finanzinstrumenten – Bedingte Erfüllungsvereinbarungen*,
 - (b) SIC-16 *Gezeichnetes Kapital – Rückgekauft eigene Eigenkapitalinstrumente (eigene Anteile)* und
 - (c) SIC-17 *Eigenkapital – Kosten einer Eigenkapitaltransaktion*.
- 100** Dieser Standard widerruft die Entwurfsfassung der SIC-Interpretation D34 *Financial Instruments – Instruments or Rights Redeemable by the Holder*.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

² Im August 2005 hat der IASB alle Angabepflichten zu Finanzinstrumenten in den IFRS 7 verlagert.

Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities (Amendments to IAS 32), issued in December 2011, deleted paragraph AG38 and added paragraphs AG38A—AG38F. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. An entity shall apply those amendments retrospectively. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments from an earlier date, it shall disclose that fact and shall also make the disclosures required by *Disclosures—Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (Amendments to IFRS 7) issued in December 2011. 97L

Disclosures—Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities (Amendments to IFRS 7), issued in December 2011, amended paragraph 43 by requiring an entity to disclose the information required in paragraphs 13B–13E of IFRS 7 for recognised financial assets that are within the scope of paragraph 13A of IFRS 7. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2013 and interim periods within those annual periods. An entity shall provide the disclosures required by this amendment retrospectively. 97M

Annual Improvements 2009–2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraphs 35, 37 and 39 and added paragraph 35A. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 97N

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraph 4. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies that amendment earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 97O

[deleted] 97P

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraph AG21. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 15. 97Q

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, AG2 and AG30 and deleted paragraphs 97F, 97H and 97P. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 97R

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraphs AG9 and AG10. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. 97S

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraphs 4, AG8 and AG36, and added paragraph 33A. *Amendments to IFRS 17*, issued in June 2020, further amended paragraph 4. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. 97T

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 34, 39–41 and AG29. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 97U

WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 32 *Financial instruments: disclosure and presentation* revised in 2000². 98

This standard supersedes the following interpretations: 99

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

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

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

² In August 2005 the IASB relocated all disclosures relating to financial instruments to IFRS 7.

- (d) Ein Vertrag, der durch eine variable Anzahl eigener Anteile des Unternehmens erfüllt wird, dessen Wert einem festen Betrag oder einem von Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen (beispielsweise eines Warenpreises) abhängigen Betrag entspricht, stellt einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar. Ein Beispiel hierfür ist eine geschriebene Option auf den Kauf von Gold, die bei Ausübung netto in eigenen Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens erfüllt wird, wobei sich die Anzahl der abzugebenden Instrumente nach dem Wert des Optionskontrakts bemisst. Ein derartiger Vertrag stellt auch dann einen finanziellen Vermögenswert bzw. eine finanzielle Verbindlichkeit dar, wenn die zugrunde liegende Variable der Kurs der eigenen Anteile des Unternehmens und nicht das Gold ist. Auch ein Vertrag, der einen Ausgleich durch eine feste Anzahl eigener Anteile des Unternehmens vorsieht, die jedoch mit unterschiedlichen Rechten ausgestattet werden, sodass der Erfüllungsbetrag einem festen Betrag oder einem auf Änderungen einer zugrunde liegenden Variablen basierenden Betrag entspricht, ist als finanzieller Vermögenswert bzw. als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

Bedingte Erfüllungsvereinbarungen (Paragraph 25)

- AL28** Besteht ein Teil einer bedingten Erfüllungsvereinbarung, der einen Ausgleich in bar oder anderen finanziellen Vermögenswerten (oder eine andere als finanzielle Verbindlichkeit einzustufende Art der Erfüllung) erforderlich machen könnte, nicht wirklich, so hat die Erfüllungsvereinbarung gemäß Paragraph 25 keinen Einfluss auf die Einstufung eines Finanzinstruments. Somit ist ein Vertrag, der nur dann in bar oder durch eine variable Anzahl eigener Anteile zu erfüllen ist, wenn ein extrem seltenes, äußerst ungewöhnliches und sehr unwahrscheinliches Ereignis eintritt, als Eigenkapitalinstrument einzustufen. Auch die Erfüllung durch eine feste Anzahl eigener Anteile des Unternehmens kann unter bestimmten Umständen, die sich der Kontrolle des Unternehmens entziehen, vertraglich ausgeschlossen sein; ist das Eintreten dieser Umstände jedoch höchst unwahrscheinlich, ist eine Einstufung als Eigenkapitalinstrument angemessen.

Behandlung im Konzernabschluss

- AL29** Im Konzernabschluss weist ein Unternehmen die nicht beherrschenden Anteile – also die Anteile Dritter am Eigenkapital und Periodenergebnis seiner Tochterunternehmen – gemäß **IFRS 18** und IFRS 10 aus. Bei der Einstufung eines Finanzinstruments (oder eines seiner Bestandteile) im Konzernabschluss bestimmt ein Unternehmen anhand aller zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments vereinbarten Vertragsbedingungen, ob das Instrument den Konzern als Ganzes zur Lieferung von Zahlungsmitteln oder anderer finanzieller Vermögenswerte oder zu einer anderen Art der Erfüllung verpflichtet, die eine Einstufung als Verbindlichkeit nach sich zieht. Wenn ein Tochterunternehmen in einem Konzern ein Finanzinstrument emittiert und ein Mutterunternehmen oder ein anderes Konzernunternehmen mit den Inhabern des Instruments direkt zusätzliche Vertragsbedingungen (beispielsweise eine Garantie) vereinbart, liegen die Ausschüttungen oder die Rücknahme möglicherweise nicht mehr im Ermessen des Konzerns. Auch wenn es im Einzelabschluss des Tochterunternehmens angemessen sein kann, diese zusätzlichen Bedingungen bei der Einstufung des Instruments auszuklammern, sind die Auswirkungen anderer Vereinbarungen zwischen den Konzernmitgliedern und den Inhabern des Instruments zu berücksichtigen, um zu gewährleisten, dass der Konzernabschluss die vom Konzern als Ganzem eingegangenen Verträge und Transaktionen widerspiegelt. Soweit eine derartige Verpflichtung oder Erfüllungsvereinbarung besteht, ist das Instrument (oder dessen Bestandteil, auf den sich die Verpflichtung bezieht) im Konzernabschluss als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.
- AL29A** Nach den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D werden bestimmte Arten von Instrumenten, die für das Unternehmen mit einer vertraglichen Verpflichtung verbunden sind, als Eigenkapitalinstrumente eingestuft. Dies stellt eine Ausnahme von den allgemeinen Einstufungsgrundsätzen dieses Standards dar. Nicht anzuwenden ist diese Ausnahme bei der Einstufung nicht beherrschender Anteile im Konzernabschluss. Aus diesem Grund werden Instrumente, die nach den Paragraphen 16A und 16B oder den Paragraphen 16C und 16D im Einzelabschluss als Eigenkapital eingestuft sind und bei denen es sich um nicht beherrschende Anteile handelt, im Konzernabschluss als Verbindlichkeiten eingestuft.

Zusammengesetzte Finanzinstrumente (Paragraphen 28–32)

- AL30** Paragraph 28 gilt nur für die Emittenten nicht derivativer zusammengesetzter Finanzinstrumente. Zusammengesetzte Finanzinstrumente werden in Paragraph 28 nicht aus Sicht der Inhaber behandelt. In IFRS 9 werden die Einstufung und die Bewertung von finanziellen Vermögenswerten, bei denen es sich um zusammengesetzte Finanzinstrumente handelt, aus Sicht der Inhaber behandelt.
- AL31** Ein typisches Beispiel für ein zusammengesetztes Finanzinstrument ist ein Schuldinstrument, das eine eingebettete Tauschoption wie in Stammanteile des Emittenten wandelbare Anleihen enthält und keine anderen Merkmale eines eingebetteten Derivats aufweist. Paragraph 28 verlangt vom Emittenten eines solchen Finanzinstruments, die Schuld- und die Eigenkapitalkomponente in der Bilanz wie folgt getrennt auszuweisen:
- (a) Die Verpflichtung des Emittenten zu regelmäßigen Zins- und Kapitalzahlungen stellt eine finanzielle Verbindlichkeit dar, die solange besteht, wie das Instrument nicht gewandelt wird. Beim erstmaligen Ansatz entspricht der beizulegende Zeitwert der Schuldkomponente dem Barwert der vertraglich festgelegten künftigen Zahlungsströme, die zum Marktzinssatz abgezinst werden, der zu diesem Zeitpunkt für Finanzinstrumente gültig ist, die einen vergleichbaren Kreditstatus haben und die bei gleichen Bedingungen zu im Wesentlichen den gleichen Zahlungsströmen führen, bei denen aber keine Tauschoption vorliegt.

- (d) A contract that will be settled in a variable number of the entity's own shares whose value equals a fixed amount or an amount based on changes in an underlying variable (e.g. a commodity price) is a financial asset or a financial liability. An example is a written option to buy gold that, if exercised, is settled net in the entity's own instruments by the entity delivering as many of those instruments as are equal to the value of the option contract. Such a contract is a financial asset or financial liability even if the underlying variable is the entity's own share price rather than gold. Similarly, a contract that will be settled in a fixed number of the entity's own shares, but the rights attaching to those shares will be varied so that the settlement value equals a fixed amount or an amount based on changes in an underlying variable, is a financial asset or a financial liability.

Contingent settlement provisions (paragraph 25)

Paragraph 25 requires that if a part of a contingent settlement provision that could require settlement in cash or another financial asset (or in another way that would result in the instrument being a financial liability) is not genuine, the settlement provision does not affect the classification of a financial instrument. Thus, a contract that requires settlement in cash or a variable number of the entity's own shares only on the occurrence of an event that is extremely rare, highly abnormal and very unlikely to occur is an equity instrument. Similarly, settlement in a fixed number of an entity's own shares may be contractually precluded in circumstances that are outside the control of the entity, but if these circumstances have no genuine possibility of occurring, classification as an equity instrument is appropriate. **AG28**

Treatment in consolidated financial statements

In consolidated financial statements, an entity presents non-controlling interests—i.e. the interests of other parties in the equity and income of its subsidiaries—in accordance with **IFRS 18** and IFRS 10. When classifying a financial instrument (or a component of it) in consolidated financial statements, an entity considers all terms and conditions agreed between members of the group and the holders of the instrument in determining whether the group as a whole has an obligation to deliver cash or another financial asset in respect of the instrument or to settle it in a manner that results in liability classification. When a subsidiary in a group issues a financial instrument and a parent or other group entity agrees additional terms directly with the holders of the instrument (e.g. a guarantee), the group may not have discretion over distributions or redemption. Although the subsidiary may appropriately classify the instrument without regard to these additional terms in its individual financial statements, the effect of other agreements between members of the group and the holders of the instrument is considered in order to ensure that consolidated financial statements reflect the contracts and transactions entered into by the group as a whole. To the extent that there is such an obligation or settlement provision, the instrument (or the component of it that is subject to the obligation) is classified as a financial liability in consolidated financial statements. **AG29**

Some types of instruments that impose a contractual obligation on the entity are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A and 16B or paragraphs 16C and 16D. Classification in accordance with those paragraphs is an exception to the principles otherwise applied in this Standard to the classification of an instrument. This exception is not extended to the classification of non-controlling interests in the consolidated financial statements. Therefore, instruments classified as equity instruments in accordance with either paragraphs 16A and 16B or paragraphs 16C and 16D in the separate or individual financial statements that are non-controlling interests are classified as liabilities in the consolidated financial statements of the group. **AG29A**

Compound financial instruments (paragraphs 28—32)

Paragraph 28 applies only to issuers of non-derivative compound financial instruments. Paragraph 28 does not deal with compound financial instruments from the perspective of holders. IFRS 9 deals with the classification and measurement of financial assets that are compound financial instruments from the holder's perspective. **AG30**

A common form of compound financial instrument is a debt instrument with an embedded conversion option, such as a bond convertible into ordinary shares of the issuer, and without any other embedded derivative features. Paragraph 28 requires the issuer of such a financial instrument to present the liability component and the equity component separately in the statement of financial position, as follows: **AG31**

- (a) The issuer's obligation to make scheduled payments of interest and principal is a financial liability that exists as long as the instrument is not converted. On initial recognition, the fair value of the liability component is the present value of the contractually determined stream of future cash flows discounted at the rate of interest applied at that time by the market to instruments of comparable credit status and providing substantially the same cash flows, on the same terms, but without the conversion option.

- 4A Stellt ein Unternehmen die **einzelnen Gewinn- oder Verlustposten, wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss beschrieben, in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten Gewinn- und Verlustrechnung** dar, so hat es das Ergebnis je Aktie nur **in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen**.

DEFINITIONEN

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

Unter *Verwässerungsschutz* versteht man eine Erhöhung des Ergebnisses je Aktie bzw. eine Reduzierung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.

Eine *Vereinbarung zur bedingten Aktienaussgabe* ist eine Vereinbarung zur Ausgabe von Aktien, die an die Erfüllung bestimmter Bedingungen geknüpft ist.

Bedingt emissionsfähige Aktien sind Stammaktien, die gegen eine geringe oder gar keine Zahlung oder andere Art von Gegenleistung ausgegeben werden, sofern bestimmte Voraussetzungen einer Vereinbarung zur bedingten Aktienaussgabe erfüllt sind.

Unter *Verwässerung* versteht man eine Reduzierung des Gewinns je Aktie bzw. eine Erhöhung des Verlusts je Aktie aufgrund der Annahme, dass wandelbare Instrumente umgewandelt, Optionen oder Optionsscheine ausgeübt oder Stammaktien unter bestimmten Voraussetzungen ausgegeben werden.

Optionen, Optionsscheine und ihre Äquivalente sind Finanzinstrumente, die ihren Inhaber zum Kauf von Stammaktien berechtigen.

Eine *Stammaktie* ist ein Eigenkapitalinstrument, das allen anderen Arten von Eigenkapitalinstrumenten nachgeordnet ist.

Eine *potenzielle Stammaktie* ist ein Finanzinstrument oder sonstiger Vertrag, das bzw. der dem Inhaber ein Anrecht auf Stammaktien verbriefen kann.

Verkaufsoptionen auf Stammaktien sind Verträge, die es dem Inhaber ermöglichen, über einen bestimmten Zeitraum Stammaktien zu einem bestimmten Kurs zu verkaufen.

- 6 Stammaktien erhalten erst einen Anteil am Ergebnis, nachdem andere Aktienarten, wie etwa Vorzugsaktien, bedient wurden. Ein Unternehmen kann unterschiedliche Arten von Stammaktien emittieren. Stammaktien derselben Art ver-leihen dasselbe Anrecht auf den Bezug von Dividenden.
- 7 Beispiele für potenzielle Stammaktien sind
- (a) finanzielle Verbindlichkeiten oder Eigenkapitalinstrumente, einschließlich Vorzugsaktien, die in Stammaktien umgewandelt werden können,
 - (b) Optionen und Optionsscheine,
 - (c) Aktien, die bei Erfüllung vertraglicher Bedingungen, wie dem Erwerb eines Unternehmens oder anderer Vermögenswerte, ausgegeben werden.
- 8 In IAS 32 *Finanzinstrumente: Darstellung* definierte Begriffe werden im vorliegenden Standard mit der in Paragraph 11 von IAS 32 angegebenen Bedeutung verwendet, sofern nichts anderes angegeben ist. IAS 32 definiert die Begriffe Finanzinstrument, finanzieller Vermögenswert, finanzielle Verbindlichkeit und Eigenkapitalinstrument und liefert Hinweise zur Anwendung dieser Definitionen. IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* definiert den Begriff beizulegender Zeitwert und legt die Vorschriften zur Anwendung dieser Definition fest.

BEWERTUNG

Unverwässertes Ergebnis je Aktie

- 9 Ein Unternehmen hat für den den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Gewinn oder Verlust das **unverwässerte Ergebnis je Aktie** zu ermitteln; sofern ein entsprechender Ausweis erfolgt, ist auch für den diesen Stammaktionären zurechenbaren Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen ein unverwässertes Ergebnis je Aktie darzustellen.
- 10 Das unverwässerte Ergebnis je Aktie ist zu ermitteln, indem der den Stammaktionären des Mutterunternehmens zustehende Gewinn oder Verlust (Zähler) durch die gewichtete durchschnittliche Anzahl der innerhalb der Berichtsperiode im Umlauf gewesenen Stammaktien (Nenner) dividiert wird.
- 11 Die Angabe des unverwässerten Ergebnisses je Aktie dient dem Zweck, einen Maßstab für die Beteiligung jeder Stammaktie eines Mutterunternehmens an der Ertragskraft des Unternehmens während des Berichtszeitraums bereitzustellen.

Ergebnis

- 12 Zur Ermittlung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie sind die Beträge, die den Stammaktionären des Mutterunternehmens zugerechnet werden können im Hinblick auf
- (a) den Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen, der auf das Mutterunternehmen entfällt, und
 - (b) den dem Mutterunternehmen zuzurechnenden Gewinn oder Verlust

If an entity presents items of profit or loss in a **statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income** as described in paragraph 12B of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, it presents earnings per share only in **the statement of profit or loss**. 4A

DEFINITIONS

The following terms are used in this standard with the meanings specified: 5

Antidilution is an increase in earnings per share or a reduction in loss per share resulting from the assumption that convertible instruments are converted, that options or warrants are exercised, or that ordinary shares are issued upon the satisfaction of specified conditions.

A *contingent share agreement* is an agreement to issue shares that is dependent on the satisfaction of specified conditions.

Contingently issuable ordinary shares are ordinary shares issuable for little or no cash or other consideration upon the satisfaction of specified conditions in a contingent share agreement.

Dilution is a reduction in earnings per share or an increase in loss per share resulting from the assumption that convertible instruments are converted, that options or warrants are exercised, or that ordinary shares are issued upon the satisfaction of specified conditions.

Options, warrants and their equivalents are financial instruments that give the holder the right to purchase ordinary shares.

An *ordinary share* is an equity instrument that is subordinate to all other classes of equity instruments.

A *potential ordinary share* is a financial instrument or other contract that may entitle its holder to ordinary shares.

Put options on ordinary shares are contracts that give the holder the right to sell ordinary shares at a specified price for a given period.

Ordinary shares participate in profit for the period only after other types of shares such as preference shares have participated. An entity may have more than one class of ordinary shares. Ordinary shares of the same class have the same rights to receive dividends. 6

Examples of potential ordinary shares are: 7

- (a) financial liabilities or equity instruments, including preference shares, that are convertible into ordinary shares;
- (b) options and warrants;
- (c) shares that would be issued upon the satisfaction of conditions resulting from contractual arrangements, such as the purchase of a business or other assets.

Terms defined in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* are used in this Standard with the meanings specified in paragraph 11 of IAS 32, unless otherwise noted. IAS 32 defines financial instrument, financial asset, financial liability and equity instrument, and provides guidance on applying those definitions. IFRS 13 *Fair Value Measurement* defines fair value and sets out requirements for applying that definition. 8

MEASUREMENT

Basic earnings per share

An entity shall calculate basic earnings per share amounts for profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity and, if presented, profit or loss from continuing operations attributable to those equity holders. 9

Basic earnings per share shall be calculated by dividing profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity (the numerator) by the weighted average number of ordinary shares outstanding (the denominator) during the period. 10

The objective of basic earnings per share information is to provide a measure of the interests of each ordinary share of a parent entity in the performance of the entity over the reporting period. 11

Earnings

For the purpose of calculating basic earnings per share, the amounts attributable to ordinary equity holders of the parent entity in respect of: 12

- (a) profit or loss from continuing operations attributable to the parent entity; and
- (b) profit or loss attributable to the parent entity;

die Beträge in (a) und (b), bereinigt um die Nachsteuerbeträge von Vorzugsdividenden, Differenzen bei Erfüllung von Vorzugsaktien sowie ähnlichen Auswirkungen aus der Einstufung von Vorzugsaktien als Eigenkapital.

- 13 Alle Ertrags- und Aufwandsposten, die Stammaktionären des Mutterunternehmens **zuzuordnen** sind und in einer Periode erfasst werden, darunter auch Steueraufwendungen und als Verbindlichkeiten eingestufte Dividenden auf Vorzugsaktien, sind in die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts, der den Stammaktionären des Mutterunternehmens **zuzuordnen** ist, einzubeziehen (siehe **IFRS 18**).
- 14 Vom Gewinn oder Verlust abgezogen werden
 - (a) der Nachsteuerbetrag jedweder für diese Periode beschlossener Vorzugsdividenden auf nicht kumulative Vorzugsaktien und
 - (b) der Nachsteuerbetrag der in dieser Periode für kumulative Vorzugsaktien benötigten Vorzugsdividenden, unabhängig davon, ob die Dividenden beschlossen wurden oder nicht. Nicht im Betrag der für diese Periode beschlossenen Vorzugsdividenden enthalten sind die während dieser Periode für frühere Perioden gezahlten oder beschlossenen Vorzugsdividenden auf kumulative Vorzugsaktien.
- 15 Vorzugsaktien, die mit einer niedrigen Ausgangsdividende ausgestattet sind, um einem Unternehmen einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass es die Vorzugsaktien mit einem Abschlag verkauft hat, oder in späteren Perioden zu einer höheren Dividende berechtigen, um den Investoren einen Ausgleich dafür zu bieten, dass sie die Vorzugsaktien mit einem Aufschlag erwerben, werden auch als Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung bezeichnet. Jeder Ausgabeabschlag bzw. -aufschlag bei Erstemission von Vorzugsaktien mit steigender Gewinnberechtigung wird unter Anwendung der Effektivzinsmethode den Gewinnrücklagen zugeführt und zur Ermittlung des Ergebnisses je Aktie als Vorzugsdividende behandelt.
- 16 Vorzugsaktien können durch ein Angebot des Unternehmens an die Inhaber zurückgekauft werden. Übersteigt der beizulegende Zeitwert der Vorzugsaktien dabei ihren Buchwert, so stellt diese Differenz für die Vorzugsaktionäre eine Rendite und für das Unternehmen eine Belastung seiner Gewinnrücklagen dar. Dieser Betrag wird bei der Berechnung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Gewinns oder Verlusts in Abzug gebracht.
- 17 Ein Unternehmen kann eine vorgezogene Umwandlung wandelbarer Vorzugsaktien herbeiführen, indem es die ursprünglichen Umwandlungsbedingungen vorteilhaft ändert oder ein zusätzliches Entgelt zahlt. Der Betrag, um den der beizulegende Zeitwert der Stammaktien bzw. des sonstigen gezahlten Entgelts den beizulegenden Zeitwert der unter den ursprünglichen Umwandlungsbedingungen auszugebenden Stammaktien übersteigt, stellt für die Vorzugsaktionäre eine Rendite dar und wird bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnenden Gewinns oder Verlusts in Abzug gebracht.
- 18 Sobald der Buchwert der Vorzugsaktien den beizulegenden Zeitwert des für sie gezahlten Entgelts übersteigt, wird der Differenzbetrag bei der Ermittlung des den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzurechnenden Gewinns oder Verlusts hinzugezählt.

Aktien

- 19 **Zur Berechnung des unverwässerten Ergebnisses je Aktie ist die Anzahl der Stammaktien die gewichtete durchschnittliche Anzahl der während der Periode im Umlauf gewesenen Stammaktien.**
- 20 Die Verwendung der gewichteten durchschnittlichen Anzahl der Stammaktien trägt dem Umstand Rechnung, dass während der Periode möglicherweise nicht immer die gleiche Anzahl an Stammaktien in Umlauf war und das gezeichnete Kapital deshalb Schwankungen unterlegen haben kann. Die gewichtete durchschnittliche Anzahl der Stammaktien, die während der Periode in Umlauf sind, ist die Anzahl an Stammaktien, die am Anfang der Periode in Umlauf waren, bereinigt um die Anzahl an Stammaktien, die während der Periode zurückgekauft oder ausgegeben wurden, multipliziert mit einem Zeitgewichtungsfaktor. Der Zeitgewichtungsfaktor ist das Verhältnis zwischen der Anzahl von Tagen, an denen sich die betreffenden Aktien in Umlauf befanden, und der Gesamtzahl von Tagen der Periode. Ein angemessener Näherungswert für den gewichteten Durchschnitt ist in vielen Fällen ausreichend.
- 21 Normalerweise werden Aktien mit der Fälligkeit des Entgelts (im Allgemeinen dem Tag ihrer Emission) in den gewichteten Durchschnitt einbezogen. So werden
 - (a) Stammaktien, die gegen Barzahlung ausgegeben wurden, dann einbezogen, wenn die Geldzahlung eingefordert werden kann,
 - (b) Stammaktien, die gegen die freiwillige Wiederanlage von Dividenden auf Stamm- oder Vorzugsaktien ausgegeben wurden, einbezogen, sobald die Dividenden wiederangelegt sind,
 - (c) Stammaktien, die infolge einer Umwandlung eines Schuldinstruments in Stammaktien ausgegeben wurden, ab dem Tag einbezogen, an dem keine Zinsen mehr anfallen,
 - (d) Stammaktien, die anstelle von Zinsen oder Kapital auf andere Finanzinstrumente ausgegeben wurden, ab dem Tag einbezogen, an dem keine Zinsen mehr anfallen,
 - (e) Stammaktien, die im Austausch für die Erfüllung einer Schuld des Unternehmens ausgegeben wurden, ab dem Erfüllungstag einbezogen,

shall be the amounts in (a) and (b) adjusted for the after-tax amounts of preference dividends, differences arising on the settlement of preference shares, and other similar effects of preference shares classified as equity.

All items of income and expense attributable to ordinary equity holders of the parent entity that are recognised in a period, including tax expense and dividends on preference shares classified as liabilities are included in the determination of profit or loss for the period attributable to ordinary equity holders of the parent entity (see IFRS 18).

The after-tax amount of preference dividends that is deducted from profit or loss is: 14

- (a) the after-tax amount of any preference dividends on non-cumulative preference shares declared in respect of the period; and
- (b) the after-tax amount of the preference dividends for cumulative preference shares required for the period, whether or not the dividends have been declared. The amount of preference dividends for the period does not include the amount of any preference dividends for cumulative preference shares paid or declared during the current period in respect of previous periods.

Preference shares that provide for a low initial dividend to compensate an entity for selling the preference shares at a discount, or an above-market dividend in later periods to compensate investors for purchasing preference shares at a premium, are sometimes referred to as increasing rate preference shares. Any original issue discount or premium on increasing rate preference shares is amortised to retained earnings using the effective interest method and treated as a preference dividend for the purposes of calculating earnings per share. 15

Preference shares may be repurchased under an entity's tender offer to the holders. The excess of the fair value of the consideration paid to the preference shareholders over the carrying amount of the preference shares represents a return to the holders of the preference shares and a charge to retained earnings for the entity. This amount is deducted in calculating profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity. 16

Early conversion of convertible preference shares may be induced by an entity through favourable changes to the original conversion terms or the payment of additional consideration. The excess of the fair value of the ordinary shares or other consideration paid over the fair value of the ordinary shares issuable under the original conversion terms is a return to the preference shareholders, and is deducted in calculating profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity. 17

Any excess of the carrying amount of preference shares over the fair value of the consideration paid to settle them is added in calculating profit or loss attributable to ordinary equity holders of the parent entity. 18

Shares

For the purpose of calculating basic earnings per share, the number of ordinary shares shall be the weighted average number of ordinary shares outstanding during the period. 19

Using the weighted average number of ordinary shares outstanding during the period reflects the possibility that the amount of shareholders' capital varied during the period as a result of a larger or smaller number of shares being outstanding at any time. The weighted average number of ordinary shares outstanding during the period is the number of ordinary shares outstanding at the beginning of the period, adjusted by the number of ordinary shares bought back or issued during the period multiplied by a time-weighting factor. The time-weighting factor is the number of days that the shares are outstanding as a proportion of the total number of days in the period; a reasonable approximation of the weighted average is adequate in many circumstances. 20

Shares are usually included in the weighted average number of shares from the date consideration is receivable (which is generally the date of their issue), for example: 21

- (a) ordinary shares issued in exchange for cash are included when cash is receivable;
- (b) ordinary shares issued on the voluntary reinvestment of dividends on ordinary or preference shares are included when dividends are reinvested;
- (c) ordinary shares issued as a result of the conversion of a debt instrument to ordinary shares are included from the date that interest ceases to accrue;
- (d) ordinary shares issued in place of interest or principal on other financial instruments are included from the date that interest ceases to accrue;
- (e) ordinary shares issued in exchange for the settlement of a liability of the entity are included from the settlement date;

Genehmigung zur Veröffentlichung des Abschlusses ein, sind die Berechnungen je Aktie für den Abschluss, der für diese Periode vorgelegt wird, sowie für die Abschlüsse aller früheren Perioden auf der Grundlage der neuen Zahl an Aktien vorzunehmen. Dabei ist anzugeben, dass die Berechnungen pro Aktie derartigen Änderungen in der Zahl der Aktien Rechnung tragen. Darüber hinaus sind für alle dargestellten Perioden das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie auch im Hinblick auf die Auswirkungen von rückwirkend berücksichtigten Fehlern und Anpassungen, die durch Änderungen der Rechnungslegungsmethoden bedingt sind, anzupassen.

- 65 Ein Unternehmen darf das verwässerte Ergebnis je Aktie, die in früheren Perioden ausgewiesen wurde, nicht aufgrund von Änderungen der Berechnungsannahmen zur Ergebnisermittlung je Aktie oder zwecks Umwandlung potenzieller Stammaktien in Stammaktien rückwirkend anpassen.

DARSTELLUNG

- 66 Ein Unternehmen hat in seiner Gesamtergebnisrechnung für jede Gattung von Stammaktien mit unterschiedlichem Anrecht auf Teilnahme am Gewinn oder Verlust das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen sowie aus dem den Stammaktionären des Mutterunternehmens zurechenbaren Gewinn oder Verlust auszuweisen. Ein Unternehmen hat das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie in allen dargestellten Perioden gleichrangig auszuweisen.
- 67 Das Ergebnis je Aktie ist für jede Periode auszuweisen, für die eine Gesamtergebnisrechnung vorgelegt wird. Wird das verwässerte Ergebnis je Aktie für mindestens eine Periode ausgewiesen, so ist es, selbst wenn es dem unverwässerten Ergebnis je Aktie entspricht, für sämtliche dargestellten Perioden auszuweisen. Stimmen unverwässertes und verwässertes Ergebnis je Aktie überein, so kann der doppelte Ausweis in einer Zeile in der Gesamtergebnisrechnung erfolgen.
- 67A Stellt ein Unternehmen die **einzelnen Gewinn- oder Verlustposten, wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 beschrieben, in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten** Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie gemäß den Vorschriften der Paragraph 66 und 67 in **der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen**.
- 68 Ein Unternehmen, das die Aufgabe eines Geschäftsbereichs berichtet, hat die unverwässerten und verwässerten Beträge je Aktie für den aufgegebenen Geschäftsbereich entweder in der Gesamtergebnisrechnung **darzustellen** oder im Anhang **anzugeben**.
- 68A Stellt ein Unternehmen die **einzelnen Gewinn- oder Verlustposten, wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 beschrieben, in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten** Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und **das** verwässerte Ergebnis je Aktie für den aufgegebenen Geschäftsbereich gemäß den Vorschriften **des** Paragraph 68 in **der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen** oder im Anhang **anzugeben**.
- 69 Ein Unternehmen hat das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie auch dann auszuweisen, wenn die Beträge negativ (also als Verlust je Aktie) ausfallen.

ANGABEN

- 70 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:
- die Beträge, die es bei der Berechnung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie als Zähler verwendet, sowie eine Überleitung der entsprechenden Beträge zu dem dem Mutterunternehmen zurechenbaren Gewinn oder Verlust. Der Überleitungsrechnung muss zu entnehmen sein, wie sich die einzelnen Gattungen von Instrumenten auf das Ergebnis je Aktie auswirken.
 - die gewichtete durchschnittliche Anzahl der Stammaktien, der bei der Berechnung des unverwässerten und des verwässerten Ergebnisses je Aktie als Nenner verwendet wurde, sowie eine Überleitungsrechnung dieser Nenner zueinander. Der Überleitungsrechnung muss zu entnehmen sein, wie sich die einzelnen Gattungen von Instrumenten auf das Ergebnis je Aktie auswirken.
 - die Instrumente (einschließlich bedingt emissionsfähiger Aktien), die das unverwässerte Ergebnis je Aktie in Zukunft potenziell verwässern könnten, aber nicht in die Berechnung des verwässerten Ergebnisses je Aktie eingeflossen sind, weil sie für die dargestellte Periode/die dargestellten Perioden einer Verwässerung entgegenwirken.
 - eine Beschreibung der Transaktionen mit Stammaktien oder potenziellen Stammaktien – mit Ausnahme derjenigen, die gemäß Paragraph 64 berücksichtigt werden –, die nach dem Abschlussstichtag zustande kommen und die, wenn sie vor Ende der Berichtsperiode stattgefunden hätten, die Zahl der am Ende der Periode in Umlauf befindlichen Stammaktien oder potenziellen Stammaktien erheblich verändert hätten.
- 71 Beispiele für die in Paragraph 70 (d) genannten Transaktionen sind
- die Ausgabe von Aktien gegen liquide Mittel,
 - die Ausgabe von Aktien, wenn die Erlöse dazu verwendet werden, zum Abschlussstichtag bestehende Schulden oder in Umlauf befindliche Vorzugsaktien zu tilgen,
 - die Rücknahme von in Umlauf befindlichen Stammaktien,

financial statements presented shall be based on the new number of shares. The fact that per share calculations reflect such changes in the number of shares shall be disclosed. In addition, basic and diluted earnings per share of all periods presented shall be adjusted for the effects of errors and adjustments resulting from changes in accounting policies accounted for retrospectively.

An entity does not restate diluted earnings per share of any prior period presented for changes in the assumptions used in earnings per share calculations or for the conversion of potential ordinary shares into ordinary shares. 65

PRESENTATION

An entity shall present in the statement of comprehensive income basic and diluted earnings per share for profit or loss from continuing operations attributable to the ordinary equity holders of the parent entity and for profit or loss attributable to the ordinary equity holders of the parent entity for the period for each class of ordinary shares that has a different right to share in profit for the period. An entity shall present basic and diluted earnings per share with equal prominence for all periods presented. 66

Earnings per share is presented for every period for which an statement of comprehensive income is presented. If diluted earnings per share is reported for at least one period, it shall be reported for all periods presented, even if it equals basic earnings per share. If basic and diluted earnings per share are equal, dual presentation can be accomplished in one line in the statement of comprehensive income. 67

If an entity presents items of profit or loss in a statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income as described in paragraph 12 (b) of IFRS 18, it presents basic and diluted earnings per share, as required in paragraphs 66 and 67, in the statement of profit or loss. 67A

An entity that reports a discontinued operation shall either present the basic and diluted amounts per share for the discontinued operation in the statement of comprehensive income or disclose that information in the notes. 68

If an entity presents items of profit or loss in a statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income as described in paragraph 12 (b) of IFRS 18, it presents basic and diluted earnings per share for the discontinued operation, as required in paragraph 68, in the statement of profit or loss or discloses that information in the notes. 68A

An entity shall present basic and diluted earnings per share, even if the amounts are negative (i.e. a loss per share). 69

DISCLOSURE

An entity shall disclose the following: 70

- (a) the amounts used as the numerators in calculating basic and diluted earnings per share, and a reconciliation of those amounts to profit or loss attributable to the parent entity for the period. The reconciliation shall include the individual effect of each class of instruments that affects earnings per share;
- (b) the weighted average number of ordinary shares used as the denominator in calculating basic and diluted earnings per share, and a reconciliation of these denominators to each other. The reconciliation shall include the individual effect of each class of instruments that affects earnings per share;
- (c) instruments (including contingently issuable shares) that could potentially dilute basic earnings per share in the future, but were not included in the calculation of diluted earnings per share because they are antidilutive for the period(s) presented;
- (d) a description of ordinary share transactions or potential ordinary share transactions, other than those accounted for in accordance with paragraph 64, that occur after the reporting period and that would have changed significantly the number of ordinary shares or potential ordinary shares outstanding at the end of the period if those transactions had occurred before the end of the reporting period.

Examples of transactions in paragraph 70 (d) include: 71

- (a) an issue of shares for cash;
- (b) an issue of shares when the proceeds are used to repay debt or preference shares outstanding at the end of the reporting period;
- (c) the redemption of ordinary shares outstanding;

- (d) die Umwandlung oder Ausübung des Bezugsrechtes potenzieller, sich zum Abschlussstichtag im Umlauf befindlicher Stammaktien in Stammaktien,
 - (e) die Ausgabe von Optionen, Optionsscheinen oder wandelbaren Instrumenten und
 - (f) die Erfüllung von Bedingungen, die die Ausgabe bedingt emissionsfähiger Aktien zur Folge hätten.
- Die Ergebnisse je Aktie werden nicht um Transaktionen bereinigt, die nach dem Abschlussstichtag eintreten, da diese den zur Generierung des Gewinns oder Verlusts verwendeten Kapitalbetrag nicht beeinflussen.

72 Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die zu potenziellen Stammaktien führen, können Bedingungen enthalten, die die Bestimmung des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie beeinflussen. Diese Bedingungen können entscheidend dafür sein, ob bei potenziellen Stammaktien ein Verwässerungseffekt vorliegt und, falls dem so ist, wie sich dies auf die gewichtete durchschnittliche Anzahl der in Umlauf befindlichen Aktien sowie alle daraus resultierenden Bereinigungen des den Stammaktionären zuzurechnenden Gewinns oder Verlusts auswirkt. Die Angabe der Vertragsbedingungen dieser Finanzinstrumente und anderer Verträge wird empfohlen, sofern dies nicht ohnehin vorgeschrieben ist (s. IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*).

73-73A [gestrichen]

- 73B Zusätzlich zu der nach diesem Standard verlangten Darstellung des unverwässerten und des verwässerten Ergebnisses je Aktie kann ein Unternehmen im Anhang zusätzliche Beträge je Aktie angeben, wobei es als Zähler eine Erfolgskennzahl verwendet, die sich von der in den Paragraphen 12–18 und 33–35 verlangten unterscheidet. Bei diesem Zähler (diesen Zählern) muss es sich jedoch handeln um den (die) den Stammaktionären des Mutterunternehmens zuzuordnenden Betrag (Beträge) einer**
- (a) in den Paragraphen 69, 86 und 118 von IFRS 18 angeführten Summe oder Zwischensumme oder**
 - (b) vom Management festgelegten Erfolgskennzahl gemäß Paragraph 117 von IFRS 18.**
- 73C Wenn ein Unternehmen unter Anwendung von Paragraph 73B einen zusätzlichen Betrag je Aktie angibt, hat es**
- (a) die zusätzlichen unverwässerten und verwässerten Beträge je Aktie gleichwertig anzugeben.**
 - (b) den zusätzlichen Betrag je Aktie unter Verwendung der gemäß diesem Standard ermittelten gewichteten durchschnittlichen Anzahl von Stammaktien zu bestimmen.**
 - (c) den zusätzlichen Betrag je Aktie im Anhang anzugeben. Diese Informationen dürfen nicht in den primären Abschlussbestandteilen dargestellt werden.**
 - (d) die in den Paragraphen 121–125 von IFRS 18 verlangten Informationen für die Zähler, bei denen es sich um vom Management festgelegte Erfolgskennzahlen handelt, anzugeben.**

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 74 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard für Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 74A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 4A, 67A, 68A und 73A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 74B Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 4, 40 und A11 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 74C Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 8, 47A und A2 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 74D Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 4A, 67A, 68A und 73A geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.²
- 74E Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente* (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurde Paragraph 34 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 74F Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 4A, 13 und 67A–68A geändert, die Paragraphen 73B–73C eingefügt und die Paragraphen 73–73A gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME ANDERER VERLAUTBARUNGEN

- 75 Dieser Standard ersetzt IAS 33 *Ergebnis je Aktie* (veröffentlicht 1997).
- 76 Dieser Standard ersetzt SIC-24 *Ergebnis je Aktie – Finanzinstrumente und sonstige Verträge, die in Aktien erfüllt werden können*.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

- (d) the conversion or exercise of potential ordinary shares outstanding at the end of the reporting period into ordinary shares;
 - (e) an issue of options, warrants, or convertible instruments; and
 - (f) the achievement of conditions that would result in the issue of contingently issuable shares.
- Earnings per share amounts are not adjusted for such transactions occurring after the reporting period because such transactions do not affect the amount of capital used to produce profit or loss for the period.

Financial instruments and other contracts generating potential ordinary shares may incorporate terms and conditions that affect the measurement of basic and diluted earnings per share. These terms and conditions may determine whether any potential ordinary shares are dilutive and, if so, the effect on the weighted average number of shares outstanding and any consequent adjustments to profit or loss attributable to ordinary equity holders. The disclosure of the terms and conditions of such financial instruments and other contracts is encouraged, if not otherwise required (see IFRS 7 *Financial instruments: disclosures*).

[Deleted]

73-73A

In addition to presenting basic and diluted earnings per share required by this Standard, an entity is permitted to disclose in the notes additional amounts per share using a measure of performance as a numerator different from that required by paragraphs 12–18 and 33–35. However, such numerator(s) shall be the amount(s) attributable to ordinary equity holders of the parent entity of:

- (a) a total or subtotal in paragraphs 69, 86 and 118 of IFRS 18; or
- (b) a management-defined performance measure as defined in paragraph 117 of IFRS 18.

If, applying paragraph 73B, an entity discloses an additional amount per share, the entity shall:

73C

- (a) disclose the additional basic and diluted amounts per share with equal prominence.
- (b) calculate the additional amount per share using the weighted average number of ordinary shares determined in accordance with this Standard.
- (c) disclose the additional amount per share in the notes. That information cannot be presented in the primary financial statements.
- (d) disclose the information required by paragraphs 121–125 of IFRS 18 for the numerators that are management-defined performance measures.

EFFECTIVE DATE

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

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it added paragraphs 4A, 67A, 68A and 73A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, those amendments shall be applied for that earlier period.¹

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraphs 4, 40 and A11. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10 and IFRS 11.

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraphs 8, 47A and A2. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13.

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraphs 4A, 67A, 68A and 73A. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 1 as amended in June 2011.²

IFRS 9 *Financial Instruments*, as issued in July 2014, amended paragraph 34. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 9.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 4A, 13 and 67A–68A, added paragraphs 73B–73C and deleted paragraphs 73–73A. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

WITHDRAWAL OF OTHER PRONOUNCEMENTS

This standard supersedes IAS 33 *Earnings per share* (issued in 1997).

75

This standard supersedes SIC-24 *Earnings per share —financial instruments and other contracts that may be settled in shares*.

76

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 34

Zwischenberichterstattung

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	
Anwendungsbereich	1–3
Definitionen	4
Inhalt eines Zwischenberichts	5–25
Mindestbestandteile eines Zwischenberichts	8–8A
Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen	9–14
Erhebliche Ereignisse und Geschäftsvorfälle	15–16
Weitere Angaben	16A–18
Angabe der Übereinstimmung mit den IFRS	19
Perioden, für die Zwischenabschlüsse aufzustellen sind	20–22
Wesentlichkeit	23–25
Angaben in jährlichen Abschlüssen	26–27
Erfassung und Bewertung	28–42
Dieselben Rechnungslegungsmethoden wie im jährlichen Abschluss	28–36
Saisonal, konjunkturell oder gelegentlich erzielte Erträge	37–38
Aufwendungen, die während des Geschäftsjahrs unregelmäßig anfallen	39
Anwendung der Erfassungs- und Bewertungsgrundsätze	40
Verwendung von Schätzungen	41–42
Anpassung bereits dargestellter Zwischenberichtsperioden	43–45
Zeitpunkt des Inkrafttretens	46–60

ZIELSETZUNG

Die Zielsetzung dieses Standards ist, den Mindestinhalt eines Zwischenberichts sowie die Grundsätze für die Erfassung und Bewertung in einem vollständigen oder verkürzten Abschluss für eine Zwischenberichtsperiode vorzuschreiben. Eine rechtzeitige und verlässliche Zwischenberichterstattung erlaubt Investoren, Gläubigern und anderen Adressaten, die Fähigkeit eines Unternehmens, Periodenüberschüsse und Mittelzuflüsse zu erzeugen, sowie seine Vermögenslage und Liquidität besser zu beurteilen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 1 Dieser Standard schreibt weder vor, welche Unternehmen Zwischenberichte zu veröffentlichen haben, noch wie häufig oder innerhalb welchen Zeitraums nach dem Ablauf einer Zwischenberichtsperiode dies zu erfolgen hat. Jedoch verlangen Regierungen, Aufsichtsbehörden, Börsen und sich mit der Rechnungslegung befassende Berufsverbände oft von Unternehmen, deren Schuld- oder Eigenkapitaltitel öffentlich gehandelt werden, die Veröffentlichung von Zwischenberichten. Dieser Standard ist anzuwenden, wenn ein Unternehmen pflichtgemäß oder freiwillig einen Zwischenbericht **in Übereinstimmung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards** veröffentlicht. Das International Accounting Standards Committee¹ empfiehlt Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, Zwischenberichte bereitzustellen, die hinsichtlich Erfassung, Bewertung und Angaben den Grundsätzen dieses Standards entsprechen. Unternehmen, deren Wertpapiere öffentlich gehandelt werden, wird insbesondere empfohlen,
 - (a) Zwischenberichte wenigstens zum Ende der ersten Hälfte des Geschäftsjahrs bereitzustellen und
 - (b) ihre Zwischenberichte innerhalb von 60 Tagen nach Abschluss der Zwischenberichtsperiode verfügbar zu machen.
- 2 Jeder Finanzbericht, ob Abschluss eines Geschäftsjahrs oder Zwischenbericht, ist hinsichtlich seiner Konformität mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** gesondert zu beurteilen. Die Tatsache, dass ein Unternehmen während eines bestimmten Geschäftsjahrs keine Zwischenberichterstattung vorgenommen hat oder Zwischenberichte erstellt hat, die nicht dem vorliegenden Standard entsprechen, **bewirkt nicht, dass die Jahresabschlüsse des Unternehmens nicht den IFRS-Rechnungslegungsstandards entsprechen, sofern die Jahresabschlüsse den genannten Standards ansonsten gerecht werden.**

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD 34

Interim financial reporting

SUMMARY	Paragraphs
Objective	
Scope	1—3
Definitions	4
Content of an interim financial report	5—25
Minimum components of an interim financial report	8—8A
Form and content of interim financial statements	9—14
Significant events and transactions	15—16
Other disclosures	16A—18
Disclosure of compliance with IFRSs	19
Periods for which interim financial statements are required to be presented	20—22
Materiality	23—25
Disclosure in annual financial statements	26—27
Recognition and measurement	28—42
Same accounting policies as annual	28—36
Revenues received seasonally, cyclically, or occasionally	37—38
Costs incurred unevenly during the financial year	39
Applying the recognition and measurement principles	40
Use of estimates	41—42
Restatement of previously reported interim periods	43—45
Effective date	46—60

OBJECTIVE

The objective of this standard is to prescribe the minimum content of an interim financial report and to prescribe the principles for recognition and measurement in complete or condensed financial statements for an interim period. Timely and reliable interim financial reporting improves the ability of investors, creditors, and others to understand an entity's capacity to generate earnings and cash flows and its financial condition and liquidity.

SCOPE

This standard does not mandate which entities should be required to publish interim financial reports, how frequently, or how soon after the end of an interim period. However, governments, securities regulators, stock exchanges, and accountancy bodies often require entities whose debt or equity securities are publicly traded to publish interim financial reports. This standard applies if an entity is required or elects to publish an interim financial report in accordance with **IFRS Accounting Standards**. The International Accounting Standards Committee¹ encourages publicly traded entities to provide interim financial reports that conform to the recognition, measurement, and disclosure principles set out in this standard. Specifically, publicly traded entities are encouraged:

- (a) to provide interim financial reports at least as of the end of the first half of their financial year; and
- (b) to make their interim financial reports available not later than 60 days after the end of the interim period.

Each financial report, annual or interim, is evaluated on its own for conformity to **IFRS Accounting Standards**. The fact that an entity may not have provided interim financial reports during a particular financial year or may have provided interim financial reports that do not comply with this standard does not prevent the entity's annual financial statements from conforming to **IFRS Accounting Standards** if they otherwise do so.

¹ The International Accounting Standards Committee was succeeded by the International Accounting Standards Board, which began operations in 2001.

- 3 Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens als mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** übereinstimmend bezeichnet wird, hat er allen Vorschriften **des vorliegenden** Standards zu entsprechen. Paragraph 19 schreibt dafür bestimmte Angaben vor.

DEFINITIONEN

- 4 Die folgenden Begriffe werden in diesem Standard mit der angegebenen Bedeutung verwendet:
 Eine **Zwischenberichtsperiode** ist eine Finanzberichtsperiode, die kürzer als ein gesamtes Geschäftsjahr ist.
 Ein **Zwischenbericht** ist ein Finanzbericht, der einen vollständigen Abschluss (wie in **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** beschrieben) oder einen verkürzten Abschluss (wie in diesem Standard beschrieben) für eine Zwischenberichtsperiode enthält.

INHALT EINES ZWISCHENBERICHTS

- 5 **IFRS 18** definiert für einen vollständigen Abschluss folgende Bestandteile:
- (a) eine **Ergebnisrechnung für die Berichtsperiode**,
 - (b) eine **Bilanz zum Abschlussstichtag**,
 - (c) eine Eigenkapitalveränderungsrechnung für die **Berichtsperiode**,
 - (d) eine Kapitalflussrechnung für die **Berichtsperiode**,
 - (e) **einen Anhang für die Berichtsperiode**,
 - (ea) Vergleichsinformationen **in Bezug auf** die vorangegangene Periode gemäß den Paragraphen **31–32 von IFRS 18** und
 - (f) eine Bilanz zu Beginn der vorangegangenen Periode, **falls gemäß Paragraph 37 von IFRS 18 vorgeschrieben**.

Ein Unternehmen kann für **die Darstellungen** andere Bezeichnungen als die in diesem Standard vorgesehenen verwenden. So kann ein Unternehmen beispielsweise die Bezeichnung „**Vermögens- und Kapitalübersicht**“ anstelle von „**Bilanz**“ verwenden.

- 6 Im Interesse rechtzeitiger Informationen, aus Kostengesichtspunkten und um eine Wiederholung bereits berichteter Informationen zu vermeiden, kann ein Unternehmen dazu verpflichtet sein oder sich freiwillig dafür entscheiden, an Zwischenberichtsterminen weniger Informationen bereitzustellen als in seinen Abschlüssen eines Geschäftsjahrs. Gemäß diesem Standard muss ein Zwischenbericht mindestens einen verkürzten Abschluss und ausgewählte erläuternde Anhangangaben enthalten. Der Zwischenbericht soll eine Aktualisierung des letzten Abschlusses eines Geschäftsjahrs darstellen. Dementsprechend konzentriert er sich auf neue Tätigkeiten, Ereignisse und Umstände und wiederholt nicht bereits berichtete Informationen.
- 7 Die Vorschriften in diesem Standard **zielen nicht darauf ab, den Unternehmen zu verbieten oder ihnen davon abzuraten**, anstelle eines verkürzten Abschlusses und ausgewählter erläuternder Anhangangaben einen vollständigen Abschluss (wie in **IFRS 18** beschrieben) als Zwischenbericht zu veröffentlichen. **Ebenso wenig verbietet** dieser Standard **einem Unternehmen oder rät einem** Unternehmen davon ab, mehr als das Minimum der von diesem Standard vorgeschriebenen Posten oder ausgewählten erläuternden Anhangangaben in verkürzte Zwischenberichte aufzunehmen. Die in diesem Standard enthaltenen Anwendungsleitlinien für Erfassung und Bewertung gelten auch für vollständige Abschlüsse einer Zwischenberichtsperiode, **und** solche Abschlüsse würden sowohl alle von diesem Standard verlangten Angaben (insbesondere die ausgewählten Anhangangaben in Paragraph 16A) als auch die von anderen IFRS geforderten Angaben umfassen.

Mindestbestandteile eines Zwischenberichts

- 8 Ein Zwischenbericht hat mindestens die folgenden Bestandteile zu enthalten:
- (a) eine verkürzte **Ergebnisrechnung**,
 - (b) eine verkürzte **Bilanz**,
 - (c) eine verkürzte Eigenkapitalveränderungsrechnung,
 - (d) eine verkürzte Kapitalflussrechnung und
 - (e) ausgewählte erläuternde Anhangangaben.
- 8A Stellt ein Unternehmen die **einzelnen Gewinn- oder Verlustposten, wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 beschrieben in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten Gewinn- und Verlustrechnung dar, stellt es die verkürzten Zwischenberichtsdaten aus der Gewinn- und Verlustrechnung dar**.

Form und Inhalt von Zwischenabschlüssen

- 9 Wenn ein Unternehmen einen vollständigen Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, haben Form und Inhalt der Bestandteile des Abschlusses die **Anforderungen von IFRS 18** an vollständige Abschlüsse zu erfüllen.

If an entity's interim financial report is described as complying with **IFRS Accounting Standards**, it must comply with 3 all of the requirements of this standard. Paragraph 19 requires certain disclosures in that regard.

DEFINITIONS

The following terms are used in this standard with the meanings specified: 4

Interim period is a financial reporting period shorter than a full financial year.

Interim financial report means a financial report containing either a complete set of financial statements (as described in **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**) or a set of condensed financial statements (as described in this Standard) for an interim period.

CONTENT OF AN INTERIM FINANCIAL REPORT

IFRS 18 defines a complete set of financial statements as including the following components: 5

- (a) a statement (or statements) of financial performance for the reporting period;
- (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;
- (ea) comparative information in respect of the preceding period as specified in paragraphs 31–32 of **IFRS 18**; and
- (f) a statement of financial position as at the beginning of the preceding period if required by paragraph 37 of **IFRS 18**.

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 the interest of timeliness and cost considerations and to avoid repetition of information previously reported, an entity may be required to or may elect to provide less information at interim dates as compared with its annual financial statements. This standard defines the minimum content of an interim financial report as including condensed financial statements and selected explanatory notes. The interim financial report is intended to provide an update on the latest complete set of annual financial statements. Accordingly, it focuses on new activities, events, and circumstances and does not duplicate information previously reported. 6

Nothing in this standard is intended to prohibit or discourage an entity from publishing a complete set of financial statements (as described in **IFRS 18**) in its interim financial report, rather than condensed financial statements and selected explanatory notes. Nor does this standard prohibit or discourage an entity from including in condensed interim financial statements more than the minimum line items or selected explanatory notes as set out in this standard. The recognition and measurement guidance in this standard applies also to complete financial statements for an interim period, and such statements would include all of the disclosures required by this standard (particularly the selected note disclosures in paragraph 16A) as well as those required by other **IFRSs**. 7

Minimum components of an interim financial report

An interim financial report shall include, at a minimum, the following components: 8

- (a) a condensed statement (or condensed statements) of financial performance;
- (b) a condensed statement of financial position;
- (c) a condensed statement of changes in equity;
- (d) a condensed statement of cash flows; and
- (e) selected explanatory notes.

If an entity presents items of profit or loss in a statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income as described in paragraph 12 (b) of **IFRS 18**, it presents interim condensed information from the statement of profit or loss. 8A

Form and content of interim financial statements

If an entity publishes a complete set of financial statements in its interim financial report, the form and content of those statements shall conform to the requirements of **IFRS 18** for a complete set of financial statements. 9

- 10 Wenn ein Unternehmen einen verkürzten Abschluss in seinem Zwischenbericht veröffentlicht, hat dieser verkürzte Abschluss mindestens jede der Überschriften und Zwischensummen zu enthalten, die in seinem letzten Abschluss eines Geschäftsjahrs enthalten waren, sowie die von dem vorliegenden Standard vorgeschriebenen ausgewählten erläuternden Anhangangaben. Bei der Aufstellung eines verkürzten Abschlusses hat ein Unternehmen diesen Standard sowie die Vorschriften in den Paragraphen 41–45 von IFRS 18 und in den Paragraphen 6A–6N von IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses anzuwenden. Zusätzliche Posten oder Anhangangaben sind einzubeziehen, wenn ihr Weglassen den Zwischenbericht irreführend erscheinen lassen würde.
- 11 Ein Unternehmen hat in dem Abschlussbestandteil, der die einzelnen Gewinn- oder Verlustposten für eine Zwischenberichtsperiode darstellt, das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie für diese Periode darzustellen, wenn das Unternehmen IAS 33 *Ergebnis je Aktie* unterliegt.²
- 11A Stellt ein Unternehmen die Gewinn- oder Verlustposten, wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 beschrieben, in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten Gewinn- und Verlustrechnung dar, so hat es das unverwässerte und das verwässerte Ergebnis je Aktie in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen.
- 12 IFRS 18 enthält Anwendungsleitlinien zur Struktur des Abschlusses. Die erläuternden Beispiele zu IFRS 18 veranschaulichen, auf welche Weise die Bilanz, die Ergebnisrechnung und der Eigenkapitalveränderungsrechnung dargestellt werden können.
- 13 [gestrichen]
- 14 Ein Zwischenbericht wird auf konsolidierter Basis aufgestellt, wenn der letzte Abschluss eines Geschäftsjahrs des Unternehmens ein Konzernabschluss war. Der Einzelabschluss des Mutterunternehmens stimmt mit dem Konzernabschluss in dem letzten Geschäftsbericht nicht überein oder ist damit nicht vergleichbar. Wenn der Geschäftsbericht eines Unternehmens zusätzlich zum Konzernabschluss den Einzelabschluss des Mutterunternehmens enthält, verlangt oder verbietet dieser Standard nicht die Einbeziehung des Einzelabschlusses des Mutterunternehmens in den Zwischenbericht des Unternehmens.

Erhebliche Ereignisse und Geschäftsvorfälle

- 15 Ein Unternehmen hat in seinen Zwischenbericht Informationen über Ereignisse und Geschäftsvorfälle aufzunehmen, die für das Verständnis der Veränderungen, die seit Ende des letzten Geschäftsjahrs bei der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens eingetreten sind, erheblich sind. Mit den Informationen über diese Ereignisse und Geschäftsvorfälle hat ein Unternehmen die im letzten Geschäftsbericht enthaltenen einschlägigen Informationen zu aktualisieren.
- 15A Ein Adressat des Zwischenberichts eines Unternehmens wird auch Zugang zum letzten Geschäftsbericht dieses Unternehmens haben. Der Anhang eines Zwischenberichts muss deshalb keine Informationen enthalten, bei denen es sich nur um relativ unerhebliche Aktualisierungen der im Anhang des letzten Geschäftsberichtes enthaltenen Informationen handelt.
- 15B Nachstehend eine Aufstellung von Ereignissen und Geschäftsvorfällen, die bei Erheblichkeit angegeben werden müssten. Diese Aufzählung ist nicht abschließend:
- (a) Abwertung von Vorräten auf den Nettoveräußerungswert und Wertaufholung solcher Abschreibungen,
 - (b) Erfassung eines Aufwands aus der Wertminderung von finanziellen Vermögenswerten, Sachanlagen, immateriellen Vermögenswerten, Vermögenswerten aus Verträgen mit Kunden oder anderen Vermögenswerten sowie Aufholung solcher Wertminderungsaufwendungen,
 - (c) Auflösung etwaiger Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen,
 - (d) Anschaffungen und Veräußerungen von Sachanlagen,
 - (e) Verpflichtungen zum Kauf von Sachanlagen,
 - (f) Beendigung von Rechtsstreitigkeiten,
 - (g) Korrekturen von Fehlern aus früheren Perioden,
 - (h) Veränderungen des Geschäftsumfelds oder der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen, die sich auf den beizulegenden Zeitwert der finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten des Unternehmens auswirken, unabhängig davon, ob diese Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten zum beizulegenden Zeitwert oder zu fortgeführten Anschaffungskosten angesetzt werden,
 - (i) jeder Kreditausfall oder Bruch einer Kreditvereinbarung, der nicht am bzw. bis zum Abschlussstichtag beseitigt wurde,
 - (j) Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Unternehmen und Personen,
 - (k) Umgliederungen zwischen den verschiedenen Stufen der Fair-Value-Hierarchie, die zur Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten zugrunde gelegt wird,
 - (l) Änderungen bei der Einstufung finanzieller Vermögenswerte, die auf eine geänderte Zweckbestimmung oder Nutzung dieser Vermögenswerte zurückzuführen sind, und
 - (m) Änderungen bei Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen.

² Dieser Paragraph wurde durch die *Verbesserungen der IFRS* (veröffentlicht im Mai 2008) geändert, um den Anwendungsbereich von IAS 34 zu klären.

If an entity publishes a set of condensed financial statements in its interim financial report, those condensed statements shall include, at a minimum, each of the headings and subtotals that were included in its most recent annual financial statements and the selected explanatory notes as required by this standard. **In preparing condensed financial statements, an entity shall apply this Standard and also the requirements in paragraphs 41–45 of IFRS 18 and in paragraphs 6A–6N of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*.** Additional line items or notes shall be included if their omission would make the condensed interim financial statements misleading.

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

If an entity presents items of profit or loss in a **statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income** as described in paragraph 12 (b) of IFRS 18, it presents basic and diluted earnings per share in the **statement of profit or loss**.

IFRS 18 provides guidance on the structure of financial statements. The **Illustrative Examples that accompany IFRS 18** illustrates ways in which the statement of financial position, **statement(s) of financial performance** and statement of changes in equity may be presented.

[deleted]

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

Significant events and transactions

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

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

The following is a list of events and transactions for which disclosures would be required if they are significant: the list is not exhaustive.

- (a) the write-down of inventories to net realisable value and the reversal of such a write-down;
- (b) recognition of a loss from the impairment of financial assets, property, plant and equipment, intangible assets, assets arising from contracts with customers, or other assets, and the reversal of such an impairment loss;
- (c) the reversal of any provisions for the costs of restructuring;
- (d) acquisitions and disposals of items of property, plant and equipment;
- (e) commitments for the purchase of property, plant and equipment;
- (f) litigation settlements;
- (g) corrections of prior period errors;
- (h) changes in the business or economic circumstances that affect the fair value of the entity's financial assets and financial liabilities, whether those assets or liabilities are recognised at fair value or amortised cost;
- (i) any loan default or breach of a loan agreement that has not been remedied on or before the end of the reporting period;
- (j) related party transactions;
- (k) transfers between levels of the fair value hierarchy used in measuring the fair value of financial instruments;
- (l) changes in the classification of financial assets as a result of a change in the purpose or use of those assets; and
- (m) changes in contingent liabilities or contingent assets.

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

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

16 [gestrichen]

Weitere Angaben

- 16A Zusätzlich zur Angabe erheblicher Ereignisse und Geschäftsvorfälle gemäß den Paragraphen 15–15C hat ein Unternehmen die nachstehenden Informationen in die Anhangangaben seines Zwischenabschlusses aufzunehmen oder an anderer Stelle des Zwischenberichts **darzustellen**. Die folgenden Angaben sind entweder im Zwischenabschluss selbst zu machen oder, mittels Querverweisen im Zwischenabschluss, in anderen Erklärungen, wie beispielsweise einem Lagebericht oder einem Bericht über die Risiken, die für die Abschlussadressaten zu denselben Bedingungen und zu demselben Zeitpunkt wie der Zwischenabschluss verfügbar sind. Sind die durch Querverweise aufgenommenen Angaben für die Abschlussadressaten nicht zu denselben Bedingungen und zu demselben Zeitpunkt verfügbar, gilt der Zwischenabschluss als unvollständig. Diese Angaben sind normalerweise auf einen Zeitraum zu beziehen, der vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin währt:
- (a) eine Erklärung, dass im Zwischenabschluss dieselben Rechnungslegungsmethoden und Berechnungsmethoden angewandt werden wie im letzten Abschluss eines Geschäftsjahrs oder, wenn diese Methoden geändert worden sind, eine Beschreibung der Art und Auswirkung der Änderung.
 - (b) erläuternde Bemerkungen über die Saisoneinflüsse oder die Konjunkteinflüsse auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode.
 - (c) Art und Umfang von Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Zahlungsströme beeinflussen und die aufgrund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind.
 - (d) Art und Umfang von Änderungen bei Schätzungen von Beträgen, die in früheren Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahrs dargestellt wurden, oder Änderungen bei Schätzungen von Beträgen, die in früheren Geschäftsjahren dargestellt wurden.
 - (e) Emissionen, Rückkäufe und Rückzahlungen von Schuldverschreibungen oder Eigenkapitaltiteln.
 - (f) gezahlte Dividenden (zusammengefasst oder je Anteil), gesondert für Stammanteile und sonstige Anteile.
 - (g) die folgenden Segmentinformationen (die Angabe von Segmentinformationen in einem Zwischenbericht eines Unternehmens wird nur verlangt, wenn IFRS 8 *Geschäftssegmente* das Unternehmen zur Angabe der Segmentinformationen in seinem Abschluss eines Geschäftsjahrs verpflichtet):
 - (i) Umsatzerlöse von externen Kunden, wenn sie in den Messwert des Segmentgewinns oder -verlusts mit einbezogen sind, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird oder diesem ansonsten regelmäßig übermittelt wird.
 - (ii) Umsatzerlöse, die zwischen den Segmenten erwirtschaftet werden, wenn sie in den Messwert des Segmentgewinns oder -verlusts mit einbezogen sind, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird oder diesem ansonsten regelmäßig übermittelt wird.
 - (iii) den Messwert des Segmentgewinns oder -verlusts.
 - (iv) einen Messwert der gesamten Vermögenswerte und der gesamten Schulden für ein bestimmtes berichtspflichtiges Segment, wenn diese Beträge dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig übermittelt werden und deren Höhe sich im Vergleich zu den Angaben im letzten Abschluss eines Geschäftsjahrs für dieses berichtspflichtige Segment wesentlich verändert hat.
 - (v) eine Beschreibung der Unterschiede im Vergleich zum letzten Abschluss eines Geschäftsjahrs, die sich in der Segmentierungsgrundlage oder in der Bemessungsgrundlage des Segmentgewinns oder -verlusts ergeben haben.
 - (vi) eine Überleitungsrechnung für den Gesamtbetrag der Messwerte des Gewinns oder Verlusts der berichtspflichtigen Segmente zum Gewinn oder Verlust des Unternehmens vor Steueraufwand (Steuerertrag) und Aufgabe von Geschäftsbereichen. Weist ein Unternehmen indes berichtspflichtigen Segmenten Posten wie Steueraufwand (Steuerertrag) zu, kann das Unternehmen seine Überleitungsrechnung für den Gesamtbetrag der Messwerte des Gewinns oder Verlusts der Segmente zum Gewinn oder Verlust des Unternehmens unter Einbeziehung dieser Posten erstellen. Wesentliche Überleitungsposten sind in dieser Überleitungsrechnung gesondert zu identifizieren und zu beschreiben.
 - (h) nach der Zwischenberichtsperiode eingetretene Ereignisse, die im Abschluss der Zwischenberichtsperiode nicht berücksichtigt wurden.
 - (i) die Auswirkung von Änderungen in der Zusammensetzung eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode, einschließlich Unternehmenszusammenschlüsse, der Erlangung oder des Verlusts der Beherrschung über Tochterunternehmen und langfristige Finanzinvestitionen, Restrukturierungsmaßnahmen sowie der Aufgabe von Geschäftsbereichen. Im Fall von Unternehmenszusammenschlüssen hat das Unternehmen die in IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* verlangten Angaben zu machen.

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

[deleted]

16

Other disclosures

In addition to disclosing significant events and transactions in accordance with paragraphs 15—15C, an entity 16A shall include the following information, in the notes to its interim financial statements or elsewhere in the interim financial report. **The following disclosures shall be given either in the interim financial statements or incorporated by cross-reference from the interim financial statements to some other statement (such as management commentary or risk report) that is available to users of the financial statements on the same terms as the interim financial statements and at the same time. If users of the financial statements do not have access to the information incorporated by cross-reference on the same terms and at the same time, the interim financial report is incomplete.** The information shall normally be reported on a financial year-to-date basis.

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

- (j) bei Finanzinstrumenten die in den Paragraphen 91–93 (h), 94–96, 98 und 99 von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* und in den Paragraphen 25, 26 und 28–30 von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben vorgeschriebenen Angaben zum beizulegenden Zeitwert*.
- (k) für Unternehmen, die Investmentgesellschaften im Sinne von IFRS 10 *Konzernabschlüsse* werden oder es nicht mehr sind, die in Paragraph 9B von IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen* verlangten Angaben.
- (l) die gemäß den Anforderungen der Paragraphen 114–115 von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* aufgeschlüsselten Erlöse aus Verträgen mit Kunden.
- (m) **die in den Paragraphen 121–125 von IFRS 18 verlangten Angaben zu den vom Management festgelegten Erfolgskennzahlen.**

17–18 [gestrichen]

Angabe der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards**

- 19 Wenn der Zwischenbericht eines Unternehmens den Vorschriften dieses Standards entspricht, ist dies anzugeben. Ein Zwischenbericht darf nur dann als mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** übereinstimmend bezeichnet werden, wenn er allen Vorschriften der **IFRS-Rechnungslegungsstandards** entspricht.

Perioden, für die Zwischenabschlüsse aufzustellen sind

- 20 Zwischenberichte haben (verkürzte oder vollständige) Zwischenabschlüsse für Perioden wie folgt zu enthalten:
- (a) eine Bilanz zum Ende der aktuellen Zwischenberichtsperiode und eine vergleichende Bilanz zum Ende des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs.
 - (b) **Ergebnisrechnung** für die aktuelle Zwischenberichtsperiode sowie **kumuliert** vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahrs bis zum Zwischenberichtstermin, mit **einer** vergleichenden **Ergebnisrechnung** (zur aktuellen und **zur kumulierten** vom Beginn des Geschäftsjahrs **bis zum Zwischenberichtstermin**) des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs. Gemäß **IFRS 18** kann ein Zwischenbericht für jede Berichtsperiode eine **Ergebnisrechnung** enthalten.
 - (c) eine Eigenkapitalveränderungsrechnung vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahrs bis zum Zwischenberichtstermin kumuliert, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vergleichbare Berichtsperiode vom Beginn des Geschäftsjahrs an bis zum Zwischenberichtstermin des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs.
 - (d) eine vom Beginn des aktuellen Geschäftsjahrs bis zum Zwischenberichtstermin erstellte Kapitalflussrechnung, mit einer vergleichenden Aufstellung für die vergleichbare Berichtsperiode vom Beginn des Geschäftsjahrs an bis zum Zwischenberichtstermin des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs.
- 21 Für ein Unternehmen, dessen Geschäfte stark saisonabhängig sind, können Finanzinformationen über die zwölf Monate vor dem Zwischenberichtsstichtag sowie Vergleichsinformationen für die vorangegangene zwölfmonatige Berichtsperiode nützlich sein. Dementsprechend wird Unternehmen, deren Geschäfte stark saisonabhängig sind, empfohlen, solche Informationen zusätzlich zu den in dem vorangegangenen Paragraphen verlangten Informationen zu geben.
- 22 Teil A der zu diesem Standard gehörenden erläuternden Beispiele veranschaulicht die darzustellenden Berichtsperioden von einem Unternehmen, das halbjährlich berichtet, sowie von einem Unternehmen, das vierteljährlich berichtet.

Wesentlichkeit

- 23 Bei der Entscheidung darüber, wie ein Posten zum Zweck der Zwischenberichterstattung zu erfassen, zu bewerten, einzustufen oder anzugeben ist, ist die **Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Finanzdaten der Zwischenberichtsperiode einzuschätzen**. Bei der Einschätzung der Wesentlichkeit ist zu beachten, dass **Bewertungen in der Zwischenberichtsperiode unter Umständen in einem größeren Umfang auf Schätzungen aufbauen als die Bewertungen von jährlichen Finanzdaten**.
- 24 **IFRS 18** enthält eine Definition **des Begriffs** "wesentliche Informationen" und verlangt die getrennte Angabe wesentlicher Posten, darunter (beispielsweise) aufgegebene Geschäftsbereiche, und **IAS 8** verlangt die Angabe von Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen, von Fehlern und Änderungen der Rechnungslegungsmethoden. Beide Standards enthalten keine quantifizierten Leitlinien hinsichtlich der Wesentlichkeit.
- 25 Während die Einschätzung der Wesentlichkeit immer Ermessensentscheidungen erfordert, stützt dieser Standard aus Gründen der Verständlichkeit der Zwischenberichtszahlen die Entscheidung über Erfassung und Angabe von Daten auf die Daten für die Zwischenberichtsperiode selbst. So werden beispielsweise ungewöhnliche Posten, Änderungen der Rechnungslegungsmethoden oder der rechnungslegungsbezogenen Schätzungen sowie Fehler auf der Grundlage der Wesentlichkeit im Verhältnis zu den Daten der Zwischenberichtsperiode erfasst und angegeben, um irreführende Schlussfolgerungen zu vermeiden, die aus der Nichtangabe resultieren könnten. Das übergeordnete Ziel ist sicherzustellen, dass ein Zwischenbericht alle Informationen enthält, die für ein Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens während der Zwischenberichtsperiode wesentlich sind.

- (j) for financial instruments, the disclosures about fair value required by paragraphs 91–93 (h), 94–96, 98 and 99 of IFRS 13 *Fair Value Measurement* and paragraphs 25, 26 and 28–30 of IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*.
- (k) for entities becoming, or ceasing to be, investment entities, as defined in IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*, the disclosures in IFRS 12 *Disclosure of Interests in Other Entities* paragraph 9B.
- (l) the disaggregation of revenue from contracts with customers required by paragraphs 114–115 of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*.
- (m) **the disclosures about management-defined performance measures required by paragraphs 121–125 of IFRS 18.**

[deleted]

17–18

Disclosure of compliance with **IFRS Accounting Standards**

If an entity's interim financial report is in compliance with this standard, that fact shall be disclosed. An interim financial report shall not be described as complying with **IFRS Accounting Standards** unless it complies with all the requirements of **IFRS Accounting Standards**.

Periods for which interim financial statements are required to be presented

Interim reports shall include interim financial statements (condensed or complete) for periods as follows: 20

- (a) statement of financial position as of the end of the current interim period and a comparative statement of financial position as of the end of the immediately preceding financial year.
- (b) statements of **financial performance** for the current interim period and cumulatively for the current financial year to date, with **comparative statement(s) of financial performance** for the comparable interim periods (current and year-to-date) of the immediately preceding financial year. As permitted by **IFRS 18**, an interim report may present for each period a statement **(or statements) of financial performance**.
- (c) statement of changes in equity for the current financial year to date, with a comparative statement for the comparable year-to-date period of the immediately preceding financial year.
- (d) statement of cash flows cumulatively for the current financial year to date, with a comparative statement for the comparable year-to-date period of the immediately preceding financial year.

For an entity whose business is highly seasonal, financial information for the 12 months up to the end of the interim period and comparative information for the prior 12-month period may be useful. Accordingly, entities whose business is highly seasonal are encouraged to consider reporting such information in addition to the information called for in the preceding paragraph. 21

Appendix A illustrates the periods required to be presented by an entity that reports half-yearly and an entity that reports quarterly. 22

Materiality

In deciding how to recognise, measure, classify, or disclose an item for interim financial reporting purposes, materiality shall be assessed in relation to the interim period financial data. In making assessments of materiality, it shall be recognised that interim measurements may rely on estimates to a greater extent than measurements of annual financial data. 23

IFRS 18 defines material information and requires separate disclosure of material items, including (for example) discontinued operations, and **IAS 8** requires disclosure of changes in accounting estimates, errors, and changes in accounting policies. The two Standards do not contain quantified guidance as to materiality. 24

While judgement is always required in assessing materiality, this standard bases the recognition and disclosure decision on data for the interim period by itself for reasons of understandability of the interim figures. Thus, for example, unusual items, changes in accounting policies or estimates, and errors are recognised and disclosed on the basis of materiality in relation to interim period data to avoid misleading inferences that might result from nondisclosure. The overriding goal is to ensure that an interim financial report includes all information that is relevant to understanding an entity's financial position and performance during the interim period. 25

ANPASSUNG BEREITS DARGESTELLTER ZWISCHENBERICHTSPERIODEN

- 43 Eine Änderung der Rechnungslegungsmethode ist mit Ausnahme solcher, für die ein neuer IFRS Übergangsvorschriften festlegt, darzustellen,
- (a) indem eine Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des aktuellen Geschäftsjahrs und vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre, die im jährlichen Abschluss nach IAS 8 anzupassen sind, vorgenommen wird, oder
 - (b) wenn die Ermittlung der kumulierten Auswirkung der Anwendung einer neuen Rechnungslegungsmethode auf alle früheren Perioden am Anfang des Geschäftsjahrs undurchführbar ist, indem eine Anpassung der Abschlüsse früherer Zwischenberichtsperioden des laufenden Geschäftsjahrs sowie vergleichbarer Zwischenberichtsperioden früherer Geschäftsjahre dahin gehend vorgenommen wird, dass die neue Rechnungslegungsmethode prospektiv ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt angewandt wird.
- 44 Eine Zielsetzung des vorangegangenen Grundsatzes ist sicherzustellen, dass eine einzige Rechnungslegungsmethode auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen über das gesamte Geschäftsjahr angewendet wird. Gemäß IAS 8 wird eine Änderung der Rechnungslegungsmethode durch die rückwirkende Anwendung widergespiegelt, wobei Finanzinformationen aus früheren Berichtsperioden so weit wie vergangenheitsbezogen möglich angepasst werden. Wenn jedoch die Ermittlung des kumulierten Anpassungsbetrags, der sich auf die früheren Geschäftsjahre bezieht, undurchführbar ist, ist gemäß IAS 8 die neue Methode prospektiv ab dem frühestmöglichen Zeitpunkt anzuwenden. Der Grundsatz in Paragraph 43 führt dazu, dass vorgeschrieben wird, dass alle Änderungen der Rechnungslegungsmethode innerhalb des aktuellen Geschäftsjahrs entweder rückwirkend oder, wenn dies undurchführbar ist, prospektiv spätestens ab Anfang des laufenden Geschäftsjahrs zur Anwendung kommen.
- 45 Mit der Zulassung der Darstellung von Änderungen der Rechnungslegungsmethoden an einem Zwischenberichtstermin innerhalb des Geschäftsjahrs würde die Anwendung zweier verschiedener Rechnungslegungsmethoden auf eine bestimmte Gruppe von Geschäftsvorfällen innerhalb eines einzelnen Geschäftsjahrs zugelassen. Das Resultat wären Verteilungsschwierigkeiten bei der Zwischenberichterstattung, unklare Betriebsergebnisse und eine erschwerte Analyse und Verständlichkeit der Informationen im Zwischenbericht.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 46 Dieser Standard ist verbindlich auf Abschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 1999 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.
- 47 Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 4, 5, 8, 11, 12 und 20 geändert, Paragraph 13 wurde gestrichen, und die Paragraphen 8A und 11A wurden eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 48 Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 16(i) geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderung anzuwenden.
- 49 Durch die *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurden die Paragraphen 15, 27, 35 und 36 geändert, die Paragraphen 15A–15C und 16A eingefügt und die Paragraphen 16–18 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 50 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 16A (j) eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 51 Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurden die Paragraphen 8, 8A, 11A und 20 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.²
- 52 Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 5 infolge der Änderung an IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*³ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.²

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

³ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

RESTATEMENT OF PREVIOUSLY REPORTED INTERIM PERIODS

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

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

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

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

EFFECTIVE DATE

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

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

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

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

IFRS 13, issued in May 2011, added paragraph 16A(j). An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. 50

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraphs 8, 8A, 11A and 20. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 1 as amended in June 2011.² 51

Annual Improvements 2009–2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph 5 as a consequential amendment derived from the amendment to IAS 1 *Presentation of Financial Statements*. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*³ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact.² 52

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

³ When it issued IFRS 18 the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 53 Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 16A geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 54 Durch die im Oktober 2012 veröffentlichte Verlautbarung *Investmentgesellschaften (Investment Entities)* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurde Paragraph 16A eingefügt. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung der Verlautbarung *Investmentgesellschaften (Investment Entities)* ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 55 Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 15B und 16A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 56 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurde Paragraph 16A geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.
- 57 Durch die im Dezember 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Angabeninitiative* (Änderungen an IAS 1) wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 58 Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurden die Paragraphen 31 und 33 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Die Änderungen an IAS 34 sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderungen an IAS 34 mit Verweis auf die Paragraphen 43–45 dieses Standards und die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.
- 59 Durch die im Oktober 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurde Paragraph 24 geändert. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es die geänderte Definition von „wesentlich“ in Paragraph 7 von IAS 1 und den Paragraphen 5 und 6 von IAS 8 anwendet.²
- 60 Mit der im Februar 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*, mit der IAS 1 und das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert werden, wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Berichtsperiode an, hat es dies anzugeben.³
- 61 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 1–5, 7–10, 11A–12, 19 (und die zugehörige Überschrift), 20 und 24 geändert, und Paragraph 16A (m) wurde eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden. Bei der Aufstellung von Zwischenabschlüssen im ersten Jahr der Anwendung von IFRS 18 hat ein Unternehmen die Paragraphen C4–C6 des Anhangs C von IFRS 18 anzuwenden.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB die Definition des Begriffs „wesentlich“ aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

³ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB die in IAS 1 enthaltenen Vorschriften bezüglich der Bereitstellung wesentlicher Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden auf IAS 8 übertragen.

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph 16A. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 53

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, added paragraph 16A. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies that amendment earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 54

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraphs 15B and 16A. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 55

Annual Improvements to IFRSs 2012—2014 Cycle, issued in September 2014, amended paragraph 16A. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 56

Disclosure Initiative (Amendments to IAS 1), issued in December 2014, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application of that amendment is permitted. 57

Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards, issued in 2018, amended paragraphs 31 and 33. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted if at the same time an entity also applies all other amendments made by *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*. An entity shall apply the amendments to IAS 34 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹. However, if an entity determines that retrospective application would be impracticable or would involve undue cost or effort, it shall apply the amendments to IAS 34 by reference to paragraphs 43—45 of this Standard and paragraphs 23—28, 50—53 and 54F of IAS 8. 58

Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8), issued in October 2018, amended paragraph 24. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments when it applies the amendments to the definition of material in paragraph 7 of IAS 1 and paragraphs 5 and 6 of IAS 8.² 59

Disclosure of Accounting Policies, which amends IAS 1 and IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements*, and was issued in February 2021, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact.³ 60

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 1–5, 7–10, 11A–12, 19 (and its related heading), 20 and 24 and added paragraph 16A (m). An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. In interim financial statements in the first year of applying IFRS 18, an entity shall apply paragraphs C4–C6 of Appendix C of IFRS 18. 61

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over the definition of 'material' in IAS 1 to IFRS 18.

³ When it issued IFRS 18, the IASB carried over the requirements to disclose material accounting policy information in IAS 1 to IAS 8.

- (b) die Summe der Buchwerte der diesen Einheiten (Gruppen von Einheiten) zugeordneten immateriellen Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer,
 - (c) eine Beschreibung der wesentlichen Annahme/Annahmen,
 - (d) eine Beschreibung des Managementansatzes zur Bestimmung des/der der/den wesentlichen Annahme/Annahmen zugewiesenen Werts/Werte, ob diese Werte Erfahrungen der Vergangenheit widerspiegeln, oder ob sie ggf. mit externen Informationsquellen übereinstimmen, und wenn nicht, auf welche Art und aus welchem Grund sie sich von Erfahrungen der Vergangenheit oder externen Informationsquellen unterscheiden,
 - (e) wenn eine angemessenerweise für möglich gehaltene Änderung der wesentlichen Annahme/Annahmen zur Folge hätte, dass die Summe der Buchwerte der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe von deren erzielbaren Beträgen übersteigen würde:
 - (i) der Betrag, um den die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) die Summe von deren Buchwerten übersteigt,
 - (ii) der/die der wesentlichen Annahme/den wesentlichen Annahmen zugewiesene Wert/zugewiesenen Werte,
 - (iii) der Betrag, um den der der wesentlichen Annahme zugewiesene Wert/die den wesentlichen Annahmen zugewiesenen Werte geändert werden müsste/müssten – nach Berücksichtigung aller nachfolgenden Auswirkungen dieser Änderung auf die anderen Variablen, die in die Ermittlung des erzielbaren Betrags einfließen – damit die Summe der erzielbaren Beträge der Einheiten (Gruppen von Einheiten) gleich der Summe von deren Buchwerten ist.
- 136 Die jüngste ausführliche Berechnung des erzielbaren Betrags einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit (Gruppe von Einheiten), der in einer vorhergehenden Periode ermittelt wurde, kann gemäß Paragraph 24 oder 99 vorgetragen werden und für die Überprüfung dieser Einheit (Gruppe von Einheiten) auf Wertminderung in der aktuellen Periode verwendet werden, vorausgesetzt, dass bestimmte Kriterien erfüllt sind. Ist dies der Fall, beziehen sich die Informationen für diese Einheit (Gruppe von Einheiten), die in den in den Paragraphen 134 und 135 verlangten Angaben enthalten sind, auf die vorgetragene Berechnung des erzielbaren Betrags.
- 137 Das erläuternde Beispiel 9 veranschaulicht die in den Paragraphen 134 und 135 verlangten Angaben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 138 [gestrichen]
- 139 Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden:
- (a) auf einen Geschäfts- oder Firmenwert und immaterielle Vermögenswerte, die bei Unternehmenszusammenschlüssen, für die das Datum des Vertragsabschlusses am oder nach dem 31. März 2004 liegt, erworben worden sind, und
 - (b) prospektiv auf alle anderen Vermögenswerte ab Beginn des ersten Geschäftsjahrs, das am oder nach dem 31. März 2004 beginnt.
- 140 Unternehmen, auf die Paragraph 139 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 139 angegebenen Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wendet ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens an, hat es jedoch gleichzeitig IFRS 3 und IAS 38 (in der 2004 überarbeiteten Fassung) anzuwenden.
- 140A Durch IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 61, 120, 126 und 129 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 140B Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 65, 81, 85 und 139 geändert, die Paragraphen 91–95 und 138 gestrichen und Anhang C eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 140C Durch die *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 134 (e) geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.
- 140D Durch *Anschaffungskosten von Anteilen an Tochterunternehmen, gemeinschaftlich geführten Unternehmen oder assoziierten Unternehmen* (Änderungen an IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards* und IAS 27), veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 12 (h) eingefügt. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die damit verbundenen Änderungen in den Paragraphen 4 und 38A von IAS 27 auf eine frühere Periode an, so ist gleichzeitig die Änderung des Paragraphen 12 (h) anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

- (b) the aggregate carrying amount of intangible assets with indefinite useful lives allocated to those units (groups of units);
- (c) a description of the key assumption(s);
- (d) a description of management's approach to determining the value(s) assigned to the key assumption(s), whether those value(s) reflect past experience or, if appropriate, are consistent with external sources of information, and, if not, how and why they differ from past experience or external sources of information;
- (e) if a reasonably possible change in the key assumption(s) would cause the aggregate of the units' (groups of units') carrying amounts to exceed the aggregate of their recoverable amounts:
 - (i) the amount by which the aggregate of the units' (groups of units') recoverable amounts exceeds the aggregate of their carrying amounts;
 - (ii) the value(s) assigned to the key assumption(s);
 - (iii) the amount by which the value(s) assigned to the key assumption(s) must change, after incorporating any consequential effects of the change on the other variables used to measure recoverable amount, in order for the aggregate of the units' (groups of units') recoverable amounts to be equal to the aggregate of their carrying amounts.

The most recent detailed calculation made in a preceding period of the recoverable amount of a cash-generating unit (group of units) may, in accordance with paragraph 24 or 99, be carried forward and used in the impairment test for that unit (group of units) in the current period provided specified criteria are met. When this is the case, the information for that unit (group of units) that is incorporated into the disclosures required by paragraphs 134 and 135 relate to the carried forward calculation of recoverable amount. 136

Illustrative Example 9 illustrates the disclosures required by paragraphs 134 and 135. 137

TRANSITIONAL PROVISIONS AND EFFECTIVE DATE

[deleted] 138

An entity shall apply this standard: 139

- (a) to goodwill and intangible assets acquired in business combinations for which the agreement date is on or after 31 March 2004; and
- (b) to all other assets prospectively from the beginning of the first annual period beginning on or after 31 March 2004.

Entities to which paragraph 139 applies are encouraged to apply the requirements of this standard before the effective dates specified in paragraph 139. However, if an entity applies this standard before those effective dates, it also shall apply IFRS 3 and IAS 38 (as revised in 2004) at the same time. 140

IAS 1 *Presentation of Financial Statements* (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 61, 120, 126 and 129. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 140A

IFRS 3 (as revised by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraphs 65, 81, 85 and 139; deleted paragraphs 91—95 and 138 and added Appendix C. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendments shall also be applied for that earlier period. 140B

Paragraph 134 (e) was amended by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 140C

Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate (Amendments to IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards* and IAS 27), issued in May 2008, added paragraph 12 (h). An entity shall apply that amendment prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the related amendments in paragraphs 4 and 38A of IAS 27 for an earlier period, it shall apply the amendment in paragraph 12 (h) at the same time. 140D

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 90 Es ist wichtig, dass bei Angaben zu Eventualforderungen irreführende Angaben zur Wahrscheinlichkeit des Entstehens von Erträgen vermieden werden.
- 91 Werden nach den Paragraphen 86 und 89 erforderliche Angaben aus Gründen der Undurchführbarkeit nicht gemacht, so ist dies anzugeben.
- 92 In äußerst seltenen Fällen kann die teilweise oder vollständige Angabe von Informationen nach den Paragraphen 84–89 die Lage des Unternehmens in einem mit anderen Parteien geführten Rechtsstreit über den Gegenstand der Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten oder Eventualforderungen ernsthaft beeinträchtigen. In diesen Fällen muss das Unternehmen die Angaben nicht machen, es hat jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreits darzulegen, sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 93 Die Auswirkungen der Anwendung dieses Standards zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens (oder früher) ist als eine Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der Berichtsperiode zu erfassen, in der der Standard erstmals angewendet wird. Unternehmen wird empfohlen, jedoch nicht zwingend vorgeschrieben, die Anpassung der Eröffnungsbilanz der Gewinnrücklagen für die früheste angegebene Berichtsperiode vorzunehmen und die Vergleichsinformationen anzupassen. Falls Vergleichsinformationen nicht angepasst werden, ist die anzugeben.
- 94 [gestrichen]
- 94A Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrags* wurde Paragraph 68A eingefügt und Paragraph 69 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderungen auf Verträge anzuwenden, bei denen es zu Beginn des Geschäftsjahrs, in der es die Änderungen erstmals anwendet (dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung), noch nicht alle seine Verpflichtungen erfüllt hat. Vergleichsinformationen sind nicht anzupassen. Stattdessen hat das Unternehmen die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Änderungen als Berichtigung des Eröffnungsbilanzwerts für die Gewinnrücklagen (oder eine andere als sachgerecht angesehene Eigenkapitalkomponente) zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu erfassen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 95 Dieser Standard ist verbindlich auf Jahresabschlüsse eines am oder nach dem 1. Juli 1999 beginnenden Geschäftsjahrs anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wenn ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Juli 1999 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 96–98 [gestrichen]
- 99 Durch die im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2010–2012*, wurde aufgrund der Änderung von IFRS 3 Paragraph 5 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, für die die Änderung von IFRS 3 gilt.
- 100 Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 5 geändert und Paragraph 6 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 101 Durch IFRS 9 (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurde Paragraph 2 geändert und wurden die Paragraphen 97 und 98 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 102 Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 5 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 103 Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 5 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 104 Durch die im Oktober 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Definition von „wesentlich“* (Änderungen an IAS 1 und IAS 8) wurde Paragraph 75 geändert. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben. Wendet ein Unternehmen die geänderte Definition von „wesentlich“ in Paragraph 7 von IAS 1 und in den Paragraphen 5 und 6 von IAS 8 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.¹
- 105 Durch die im Mai 2020 veröffentlichte Verlautbarung *Belastende Verträge – Kosten für die Erfüllung eines Vertrags* wurden die Paragraphen 68A und 94A eingefügt und Paragraph 69 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.

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

It is important that disclosures for contingent assets avoid giving misleading indications of the likelihood of income arising. 90

Where any of the information required by paragraphs 86 and 89 is not disclosed because it is not practicable to do so, that fact shall be stated. 91

In extremely rare cases, disclosure of some or all of the information required by paragraphs 84–89 can be expected to prejudice seriously the position of the entity in a dispute with other parties on the subject matter of the provision, contingent liability or contingent asset. In such cases, an entity need not disclose the information, but shall disclose the general nature of the dispute, together with the fact that, and reason why, the information has not been disclosed. 92

TRANSITIONAL PROVISIONS

The effect of adopting this standard on its effective date (or earlier) shall be reported as an adjustment to the opening balance of retained earnings for the period in which the standard is first adopted. Entities are encouraged, but not required, to adjust the opening balance of retained earnings for the earliest period presented and to restate comparative information. If comparative information is not restated, this fact shall be disclosed. 93

[deleted] 94

Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract, issued in May 2020, added paragraph 68A and amended paragraph 69. An entity shall apply those amendments to contracts for which it has not yet fulfilled all its obligations at the beginning of the annual reporting period in which it first applies the amendments (the date of initial application). The entity shall not restate comparative information. Instead, the entity shall recognise the cumulative effect of initially applying the amendments as an adjustment to the opening balance of retained earnings or other component of equity, as appropriate, at the date of initial application. 94A

EFFECTIVE DATE

This standard becomes operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 July 1999. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for periods beginning before 1 July 1999, it shall disclose that fact. 95

[deleted] 96–98

Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraph 5 as a consequential amendment derived from the amendment to IFRS 3. An entity shall apply that amendment prospectively to business combinations to which the amendment to IFRS 3 applies. 99

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraph 5 and deleted paragraph 6. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 100

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 2 and deleted paragraphs 97 and 98. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 101

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16. 102

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. 103

Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8), issued in October 2018, amended paragraph 75. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments when it applies the amendments to the definition of material in paragraph 7 of IAS 1 and paragraphs 5 and 6 of IAS 8.¹ 104

Onerous Contracts—Cost of Fulfilling a Contract, issued in May 2020, added paragraphs 68A and 94A and amended paragraph 69. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 105

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

Buchwert einbezogen. Beispielsweise wird die planmäßige Abschreibung auf immaterielle Vermögenswerte, die in einem Produktionsverfahren verwendet werden, in den Buchwert der Vorräte einbezogen (siehe IAS 2 *Vorräte*).

Restwert

- 100 Der Restwert eines immateriellen Vermögenswerts mit begrenzter Nutzungsdauer ist mit null anzusetzen, es sei denn, dass
- (a) eine Verpflichtung seitens einer dritten Partei besteht, den Vermögenswert am Ende seiner Nutzungsdauer zu erwerben, oder
 - (b) ein aktiver Markt (gemäß Definition in IFRS 13) für den Vermögenswert besteht und
 - (i) der Restwert unter Bezugnahme auf diesen Markt ermittelt werden kann und
 - (ii) es wahrscheinlich ist, dass ein solcher Markt am Ende der Nutzungsdauer des Vermögenswerts bestehen wird.
- 101 Der Abschreibungsbetrag eines Vermögenswerts mit begrenzter Nutzungsdauer wird nach Abzug seines Restwerts ermittelt. Ein anderer Restwert als null impliziert, dass ein Unternehmen von einer Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts vor dem Ende seiner wirtschaftlichen Nutzungsdauer ausgeht.
- 102 Eine Schätzung des Restwerts eines Vermögenswerts beruht auf dem bei Abgang erzielbaren Betrag unter Verwendung von Preisen, die zum Zeitpunkt der Schätzung für den Verkauf eines ähnlichen Vermögenswerts gelten, der das Ende seiner Nutzungsdauer erreicht hat und unter ähnlichen Bedingungen zum Einsatz kam wie **jene, unter denen der Vermögenswert eingesetzt werden wird**. Der Restwert wird mindestens am Ende jedes Geschäftsjahrs überprüft. Eine Änderung des Restwerts eines Vermögenswerts wird als Änderung einer Schätzung gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* bilanziert.
- 103 Der Restwert eines Vermögenswerts kann bis zu einem Betrag ansteigen, der entweder dem Buchwert des Vermögenswerts entspricht oder ihn übersteigt. Wenn dies der Fall ist, ist die planmäßige Abschreibung des Vermögenswerts null, solange der Restwert anschließend nicht unter den Buchwert des Vermögenswerts gefallen ist.

Überprüfung des Abschreibungszeitraums und der Abschreibungsmethode

- 104 Der Abschreibungszeitraum und die Abschreibungsmethode sind für einen immateriellen Vermögenswert mit begrenzter Nutzungsdauer mindestens zum Ende jedes Geschäftsjahrs zu überprüfen. Unterscheidet sich die erwartete Nutzungsdauer des Vermögenswerts von vorangegangenen Schätzungen, ist der Abschreibungszeitraum entsprechend zu ändern. Hat sich der erwartete Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts geändert, ist die Abschreibungsmethode anzupassen, um dem veränderten Verlauf Rechnung zu tragen. Derartige Änderungen sind als Änderungen einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung gemäß IAS 8 zu bilanzieren.
- 105 Während der Lebensdauer eines immateriellen Vermögenswerts kann es sich zeigen, dass die Schätzung hinsichtlich seiner Nutzungsdauer nicht sachgerecht ist. Beispielsweise kann die Erfassung eines Wertminderungsaufwands darauf hindeuten, dass der Abschreibungszeitraum geändert werden muss.
- 106 Der Verlauf des künftigen wirtschaftlichen Nutzens, der einem Unternehmen aus einem immateriellen Vermögenswert voraussichtlich zufließen wird, kann sich mit der Zeit ändern. Beispielsweise kann es sich zeigen, dass eine degressive Abschreibungsmethode geeigneter ist als eine lineare. Ein weiteres Beispiel besteht darin, dass sich die Nutzung der mit einer Lizenz verbundenen Rechte verzögert, bis in Bezug auf andere Bestandteile des Unternehmensplans Maßnahmen ergriffen worden sind. In diesem Fall kann der wirtschaftliche Nutzen aus dem Vermögenswert möglicherweise erst in späteren Perioden erzielt werden.

IMMATERIELLE VERMÖGENSWERTE MIT UNBEGRENZTER NUTZUNGSDAUER

- 107 Ein immaterieller Vermögenswert mit unbegrenzter Nutzungsdauer darf nicht planmäßig abgeschrieben werden.
- 108 Nach IAS 36 ist ein Unternehmen verpflichtet, einen immateriellen Vermögenswert mit unbegrenzter Nutzungsdauer auf Wertminderung zu überprüfen, indem es seinen erzielbaren Betrag
- (a) jährlich und
 - (b) wann immer es einen Anhaltspunkt dafür gibt, dass der immaterielle Vermögenswert wertgemindert sein könnte, mit seinem Buchwert vergleicht.

Überprüfung der Einschätzung der Nutzungsdauer

- 109 Die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts, der nicht planmäßig abgeschrieben wird, ist in jeder Periode zu überprüfen, um zu ermitteln, ob für diesen Vermögenswert die Ereignisse und Umstände weiterhin die Einschätzung einer unbegrenzten Nutzungsdauer rechtfertigen. Ist dies nicht der Fall, ist die Änderung der

asset and is included in its carrying amount. For example, the amortisation of intangible assets used in a production process is included in the carrying amount of inventories (see IAS 2 *Inventories*).

Residual value

The residual value of an intangible asset with a finite useful life shall be assumed to be zero unless: 100

- (a) there is a commitment by a third party to purchase the asset at the end of its useful life; or
- (b) there is an active market (as defined in IFRS 13) for the asset and:
 - (i) residual value can be determined by reference to that market; and
 - (ii) it is probable that such a market will exist at the end of the asset's useful life.

The depreciable amount of an asset with a finite useful life is determined after deducting its residual value. A residual value other than zero implies that an entity expects to dispose of the intangible asset before the end of its economic life. 101

An estimate of an asset's residual value is based on the amount recoverable from disposal using prices prevailing at the date of the estimate for the sale of a similar asset that has reached the end of its useful life and has operated under conditions similar to those in which the asset will be used. The residual value is reviewed at least at each financial year-end. A change in the asset's residual value is accounted for as a change in an accounting estimate in accordance with IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*. 102

The residual value of an intangible asset may increase to an amount equal to or greater than the asset's carrying amount. If it does, the asset's amortisation charge is zero unless and until its residual value subsequently decreases to an amount below the asset's carrying amount. 103

Review of amortisation period and amortisation method

The amortisation period and the amortisation method for an intangible asset with a finite useful life shall be reviewed at least at each financial year-end. If the expected useful life of the asset is different from previous estimates, the amortisation period shall be changed accordingly. If there has been a change in the expected pattern of consumption of the future economic benefits embodied in the asset, the amortisation method shall be changed to reflect the changed pattern. Such changes shall be accounted for as changes in accounting estimates in accordance with IAS 8. 104

During the life of an intangible asset, it may become apparent that the estimate of its useful life is inappropriate. For example, the recognition of an impairment loss may indicate that the amortisation period needs to be changed. 105

Over time, the pattern of future economic benefits expected to flow to an entity from an intangible asset may change. For example, it may become apparent that a diminishing balance method of amortisation is appropriate rather than a straight-line method. Another example is if use of the rights represented by a licence is deferred pending action on other components of the business plan. In this case, economic benefits that flow from the asset may not be received until later periods. 106

INTANGIBLE ASSETS WITH INDEFINITE USEFUL LIVES

An intangible asset with an indefinite useful life shall not be amortised. 107

In accordance with IAS 36, an entity is required to test an intangible asset with an indefinite useful life for impairment by comparing its recoverable amount with its carrying amount: 108

- (a) annually; and
- (b) whenever there is an indication that the intangible asset may be impaired.

Review of useful life assessment

The useful life of an intangible asset that is not being amortised shall be reviewed each period to determine whether events and circumstances continue to support an indefinite useful life assessment for that asset. If they do not, the 109

- 123 Wenn ein Unternehmen den Faktor/die Faktoren beschreibt, der/die bei der Feststellung, dass die Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswerts unbegrenzt ist, eine wesentliche Rolle spielte/spielten, berücksichtigt das Unternehmen die in Paragraph 90 aufgeführten Faktoren.

Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten nach dem Neubewertungsmodell

- 124 Werden immaterielle Vermögenswerte zu ihrem Neubewertungsbetrag bilanziert, hat das Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- (a) für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte:
 - (i) den Stichtag der Neubewertung,
 - (ii) den Buchwert der neu bewerteten immateriellen Vermögenswerte und
 - (iii) den Buchwert, der angesetzt worden wäre, wenn die neu bewertete Gruppe von immateriellen Vermögenswerten in der Folgebewertung nach dem Anschaffungskostenmodell in Paragraph 74 bewertet worden wäre, und
 - (b) den Betrag der sich auf immaterielle Vermögenswerte beziehenden Neubewertungsrücklage zu Beginn und zum Ende der Periode unter Angabe der Änderungen während der Periode und jeglicher Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner.
 - (c) [gestrichen]
- 125 Für Angabezwecke kann es erforderlich sein, die Gruppen neu bewerteter Vermögenswerte in größere Gruppen zusammenzufassen. Gruppen werden jedoch nicht zusammengefasst, wenn dies zu einer Kombination einer Gruppe von immateriellen Vermögenswerten führen würde, die sowohl nach dem Anschaffungskostenmodell als auch nach dem Neubewertungsmodell bewertete Beträge enthält.

Forschungs- und Entwicklungsausgaben

- 126 Ein Unternehmen hat die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung anzugeben, die während der Periode als Aufwand erfasst wurden.
- 127 Forschungs- und Entwicklungsausgaben umfassen sämtliche Ausgaben, die Forschungs- oder Entwicklungsaktivitäten einzeln zugeordnet werden können (siehe die Paragraphen 66 und 67 als Orientierungshilfe für die Arten von Ausgaben, die im Rahmen der Angabevorschrift in Paragraph 126 einzubeziehen sind).

Sonstige Informationen

- 128 Einem Unternehmen wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, die folgenden Informationen anzugeben:
- (a) eine Beschreibung jedes voll abgeschriebenen, aber noch genutzten immateriellen Vermögenswerts und
 - (b) eine kurze Beschreibung wesentlicher immaterieller Vermögenswerte, die in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehen, jedoch nicht als Vermögenswerte angesetzt sind, da sie die Ansatzkriterien in diesem Standard nicht erfüllen oder weil sie vor Inkrafttreten der im Jahr 1998 veröffentlichten Fassung von IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* erworben oder geschaffen wurden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 129 [gestrichen]
- 130 Ein Unternehmen hat diesen Standard anzuwenden
- (a) bei der Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte, die bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben wurden, bei dem das Datum des Vertragsabschlusses der 31. März 2004 oder ein späteres Datum ist, und
 - (b) prospektiv bei der Bilanzierung aller anderen immateriellen Vermögenswerte in Jahresabschlüssen eines am oder nach dem 31. März 2004 beginnenden Geschäftsjahrs. Das Unternehmen hat somit den zu dem Zeitpunkt angesetzten Buchwert der immateriellen Vermögenswerte nicht anzupassen. Zu diesem Zeitpunkt hat das Unternehmen jedoch diesen Standard zur Neueinschätzung der Nutzungsdauer solcher immateriellen Vermögenswerte anzuwenden. Falls infolge dieser Neueinschätzung das Unternehmen seine Einschätzung der Nutzungsdauer eines Vermögenswerts ändert, ist diese Änderung gemäß IAS 8 als eine Änderung einer Schätzung zu bilanzieren.
- 130A Die Änderungen in Paragraph 2 sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 6 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 130B Infolge von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 85, 86 und 118 (e) (iii) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, sind auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

When an entity describes the factor(s) that played a significant role in determining that the useful life of an intangible asset is indefinite, the entity considers the list of factors in paragraph 90. 123

Intangible assets measured after recognition using the revaluation model

If intangible assets are accounted for at revalued amounts, an entity shall disclose the following: 124

- (a) by class of intangible assets:
 - (i) the effective date of the revaluation;
 - (ii) the carrying amount of revalued intangible assets; and
 - (iii) the carrying amount that would have been recognised had the revalued class of intangible assets been measured after recognition using the cost model in paragraph 74; and
- (b) the amount of the revaluation surplus that relates to intangible assets at the beginning and end of the period, indicating the changes during the period and any restrictions on the distribution of the balance to shareholders.
- (c) [deleted]

It may be necessary to aggregate the classes of revalued assets into larger classes for disclosure purposes. However, classes are not aggregated if this would result in the combination of a class of intangible assets that includes amounts measured under both the cost and revaluation models. 125

Research and development expenditure

An entity shall disclose the aggregate amount of research and development expenditure recognised as an expense during the period. 126

Research and development expenditure comprises all expenditure that is directly attributable to research or development activities (see paragraphs 66 and 67 for guidance on the type of expenditure to be included for the purpose of the disclosure requirement in paragraph 126). 127

Other information

An entity is encouraged, but not required, to disclose the following information: 128

- (a) a description of any fully amortised intangible asset that is still in use; and
- (b) a brief description of significant intangible assets controlled by the entity but not recognised as assets because they did not meet the recognition criteria in this standard or because they were acquired or generated before the version of IAS 38 *Intangible assets* issued in 1998 was effective.

TRANSITIONAL PROVISIONS AND EFFECTIVE DATE

[deleted] 129

An entity shall apply this standard: 130

- (a) to the accounting for intangible assets acquired in business combinations for which the agreement date is on or after 31 March 2004; and
- (b) to the accounting for all other intangible assets prospectively from the beginning of the first annual period beginning on or after 31 March 2004. Thus, the entity shall not adjust the carrying amount of intangible assets recognised at that date. However, the entity shall, at that date, apply this standard to reassess the useful lives of such intangible assets. If, as a result of that reassessment, the entity changes its assessment of the useful life of an asset, that change shall be accounted for as a change in an accounting estimate in accordance with IAS 8.

An entity shall apply the amendments in paragraph 2 for annual periods beginning on or after 1 January 2006. If an entity applies IFRS 6 an earlier period, those amendments shall be applied for that earlier period. 130A

IAS 1 *Presentation of Financial Statements* (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 85, 86 and 118 (e) (iii). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 130B

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 130C** Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) wurden die Paragraphen 12, 33–35, 68, 69, 94 und 130 geändert, die Paragraphen 38 und 129 gestrichen sowie Paragraph 115A eingefügt. Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurden die Paragraphen 36 und 37 geändert. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Für immaterielle Vermögenswerte und den Geschäfts- oder Firmenwert bei früheren Unternehmenszusammenschlüssen angesetzte Beträge sind daher nicht anzupassen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es dies anzugeben und auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 130D** Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008 wurden die Paragraphen 69, 70 und 98 geändert und Paragraph 69A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 130E** [gestrichen]
- 130F** Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 3 (e) geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 130G** Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 und 124 geändert und die Paragraphen 39–41 sowie 130E gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 130H** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurde Paragraph 80 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 130I** Ein Unternehmen hat die durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2010–2012*, vorgenommene Änderung auf alle Neubewertungen anzuwenden, die in Geschäftsjahren erfasst werden, die zu oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderung beginnen, sowie im unmittelbar vorangehenden Geschäftsjahr erfasst werden. Ein Unternehmen kann auch für jegliche früher dargestellte Geschäftsjahre angepasste Vergleichsangaben vorlegen, ist hierzu aber nicht verpflichtet. Stellt ein Unternehmen für frühere Perioden keine angepassten Vergleichsinformationen dar, hat es die nicht angepassten Informationen klar zu kennzeichnen; außerdem hat es darauf hinzuweisen, dass diese Informationen auf einer anderen Grundlage beruhen, und diese Grundlage zu erläutern.
- 130J** Mit der im Mai 2014 veröffentlichten *Klarstellung akzeptabler Abschreibungsmethoden* (Änderungen an IAS 16 und IAS 38) wurden die Paragraphen 92 und 98 geändert und die Paragraphen 98A–98C eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 130K** Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 3, 114 und 116 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 130L** Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 3, 6, 113 und 114 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 130M** Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 3 geändert. Mit der im Juni 2020 veröffentlichten *Verlautbarung Änderungen an IFRS 17*, wurde Paragraph 3 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 130N** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 102 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Tausch von ähnlichen Vermögenswerten

- 131** Die Vorschrift in den Paragraphen 129 und 130 (b), diesen Standard prospektiv anzuwenden, bedeutet, dass bei der Bewertung eines Tauschs von Vermögenswerten vor Inkrafttreten dieses Standards auf der Grundlage des Buchwerts des hingegebenen Vermögenswerts das Unternehmen den Buchwert des erworbenen Vermögenswerts nicht anpasst, um den beizulegenden Zeitwert zum Erwerbszeitpunkt widerzuspiegeln.

Frühzeitige Anwendung

- 132** Unternehmen, auf die der Paragraph 130 anwendbar ist, wird empfohlen, diesen Standard vor dem in Paragraph 130 spezifizierten Zeitpunkt des Inkrafttretens anzuwenden. Wendet ein Unternehmen diesen Standard vor dem Zeitpunkt des Inkrafttretens an, hat es gleichzeitig IFRS 3 und IAS 36 (in der 2004 überarbeiteten Fassung) anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 38 (VERÖFFENTLICHT 1998)

- 133** Der vorliegende Standard ersetzt IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (veröffentlicht 1998).

IFRS 3 (as revised in 2008) amended paragraphs 12, 33—35, 68, 69, 94 and 130, deleted paragraphs 38 and 129 and added paragraph 115A. *Improvements to IFRSs* issued in April 2009 amended paragraphs 36 and 37. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009. Therefore, amounts recognised for intangible assets and goodwill in prior business combinations shall not be adjusted. If an entity applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, it shall apply the amendments for that earlier period and disclose that fact. **130C**

Paragraphs 69, 70 and 98 were amended and paragraph 69A was added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **130D**

[deleted] **130E**

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraph 3 (e). An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 10 and IFRS 11. **130F**

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraphs 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 and 124 and deleted paragraphs 39—41 and 130E. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. **130G**

Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraph 80. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **130H**

An entity shall apply the amendment made by *Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle* to all revaluations recognised in annual periods beginning on or after the date of initial application of that amendment and in the immediately preceding annual period. An entity may also present adjusted comparative information for any earlier periods presented, but it is not required to do so. If an entity presents unadjusted comparative information for any earlier periods, it shall clearly identify the information that has not been adjusted, state that it has been presented on a different basis and explain that basis. **130I**

Clarification of Acceptable Methods of Depreciation and Amortisation (Amendments to IAS 16 and IAS 38), issued in May 2014, amended paragraphs 92 and 98 and added paragraphs 98A—98C. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **130J**

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraphs 3, 114 and 116. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. **130K**

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraphs 3, 6, 113 and 114. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. **130L**

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 3. *Amendments to IFRS 17*, issued in June 2020, further amended paragraph 3. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. **130M**

IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements issued in April 2024 amended paragraph 102. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **130N**

Exchanges of similar assets

The requirement in paragraphs 129 and 130 (b) to apply this standard prospectively means that if an exchange of assets was measured before the effective date of this standard on the basis of the carrying amount of the asset given up, the entity does not restate the carrying amount of the asset acquired to reflect its fair value at the acquisition date. **131**

Early application

Entities to which paragraph 130 applies are encouraged to apply the requirements of this standard before the effective dates specified in paragraph 130. However, if an entity applies this standard before those effective dates, it also shall apply IFRS 3 and IAS 36 (as revised in 2004) at the same time. **132**

WITHDRAWAL OF IAS 38 (ISSUED 1998)

This standard supersedes IAS 38 *Intangible assets* (issued in 1998).

133

Zeitwert entweder des erhaltenen Vermögenswerts oder des hingegebenen Vermögenswerts verlässlich ermitteln kann, wird der beizulegende Zeitwert des hingegebenen Vermögenswerts benutzt, um die Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu ermitteln, es sei denn, der beizulegende Zeitwert des erhaltenen Vermögenswerts ist der offensichtlichere.

- 29A Eine von einem Leasingnehmer als Finanzinvestition in Form eines Nutzungsrechts gehaltene Immobilie wird bei Zugang gemäß IFRS 16 mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet.

FOLGEBEWERTUNG

Rechnungslegungsmethode

- 30 Mit der in Paragraph 32A dargelegten Ausnahme hat ein Unternehmen als seine Rechnungslegungsmethode entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen 33–55 oder das Anschaffungskostenmodell gemäß Paragraph 56 zu wählen und diese Methode auf alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien anzuwenden.
- 31 IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* schreibt vor, dass eine freiwillige Änderung einer Rechnungslegungsmethode nur dann vorgenommen werden darf, wenn die Änderung zu einem Abschluss führt, der verlässliche und relevantere Informationen über die Auswirkungen von Geschäftsvorfällen, sonstigen Ereignissen oder Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage oder die Zahlungsströme des Unternehmens gibt. Es ist höchst unwahrscheinlich, dass ein Wechsel vom Modell des beizulegenden Zeitwerts zum Anschaffungskostenmodell eine relevantere Darstellung zur Folge haben wird.
- 32 Der vorliegende Standard verlangt von allen Unternehmen die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, sei es zum Zweck der Bewertung (wenn das Unternehmen das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet) oder der Angabe (wenn es sich für das Anschaffungskostenmodell entschieden hat). Obwohl ein Unternehmen nicht dazu verpflichtet ist, wird ihm empfohlen, den beizulegenden Zeitwert der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien auf der Grundlage einer Bewertung durch einen unabhängigen Gutachter, der eine anerkannte, sachgerechte berufliche Qualifikation und aktuelle Erfahrungen mit der Lage und der Art der zu bewertenden Immobilien hat, zu bestimmen.
- 32A Ein Unternehmen kann
- (a) für alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien, die Schulden bedecken, deren Erträge direkt von dem beizulegenden Zeitwert von spezifizierten Vermögenswerten einschließlich von diesen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bzw. den Erträgen aus diesen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien bestimmt werden, entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell wählen und
 - (b) ungeachtet der in (a) getroffenen Wahl für alle anderen als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien entweder das Modell des beizulegenden Zeitwerts oder das Anschaffungskostenmodell wählen.
- 32B Einige Unternehmen betreiben intern oder extern einen Investmentfonds, der für die Anleger Leistungen erbringt, die sich nach der Anzahl der Fondsanteile richten. Ebenso zeichnen einige Unternehmen Versicherungsverträge mit direkter Überschussbeteiligung, unter deren zugrunde liegenden Referenzwerten sich auch als Finanzinvestition gehaltene Immobilien befinden. Nur für die Zwecke der Paragraphen 32A–32B umfassen Versicherungsverträge auch Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung. Paragraph 32A untersagt einem Unternehmen, die im Fonds gehaltenen Immobilien (bzw. Immobilien, bei denen es sich um zugrunde liegende Referenzwerte handelt) teilweise zu Anschaffungskosten und teilweise zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. (Siehe IFRS 17 *Versicherungsverträge* in Bezug auf die in diesem Paragraphen verwendeten Begriffe, die in IFRS 17 definiert sind.)
- 32C Wenn ein Unternehmen für die beiden in Paragraph 32A beschriebenen Kategorien verschiedene Modelle wählt, sind Verkäufe von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zwischen Beständen von Vermögenswerten, die nach verschiedenen Modellen bewertet werden, zum beizulegenden Zeitwert anzusetzen und die kumulierten Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts sind erfolgswirksam zu erfassen. Wenn eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie von einem Bestand, für den das Modell des beizulegenden Zeitwerts verwendet wird, an einen Bestand, für den das Anschaffungskostenmodell verwendet wird, verkauft wird, wird demzufolge der beizulegende Zeitwert der Immobilie zum Zeitpunkt des Verkaufs als deren Anschaffungskosten angesehen.

Modell des beizulegenden Zeitwerts

- 33 Nach dem erstmaligen Ansatz hat ein Unternehmen, welches das Modell des beizulegenden Zeitwerts gewählt hat, alle als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien mit Ausnahme der in Paragraph 53 beschriebenen Fälle mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
- 34 [gestrichen]

asset given up, then the fair value of the asset given up is used to measure cost unless the fair value of the asset received is more clearly evident.

An investment property held by a lessee as a right-of-use asset shall be measured initially at its cost in accordance with IFRS 16. 29A

MEASUREMENT AFTER RECOGNITION

Accounting policy

With the exceptions noted in paragraphs 32A, an entity shall choose as its accounting policy either the fair value model in paragraphs 33—55 or the cost model in paragraph 56 and shall apply that policy to all of its investment property. 30

IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* states that a voluntary change in accounting policy shall be made only if the change results in the financial statements providing reliable and more relevant information about the effects of transactions, other events or conditions on the entity's financial position, financial performance or cash flows. It is highly unlikely that a change from the fair value model to the cost model will result in a more relevant presentation. 31

This Standard requires all entities to measure the fair value of investment property, for the purpose of either measurement (if the entity uses the fair value model) or disclosure (if it uses the cost model). An entity is encouraged, but not required, to measure the fair value of investment property on the basis of a valuation by an independent valuer who holds a recognised and relevant professional qualification and has recent experience in the location and category of the investment property being valued. 32

An entity may:

- (a) choose either the fair value model or the cost model for all investment property backing liabilities that pay a return linked directly to the fair value of, or returns from, specified assets including that investment property; and
- (b) choose either the fair value model or the cost model for all other investment property, regardless of the choice made in (a).

32A

Some entities operate, either internally or externally, an investment fund that provides investors with benefits determined by units in the fund. Similarly, some entities issue insurance contracts with direct participation features, for which the underlying items include investment property. For the purposes of paragraphs 32A—32B only, insurance contracts include investment contracts with discretionary participation features. Paragraph 32A does not permit an entity to measure property held by the fund (or property that is an underlying item) partly at cost and partly at fair value. (See IFRS 17 *Insurance Contracts* for terms used in this paragraph that are defined in that Standard.) 32B

If an entity chooses different models for the two categories described in paragraph 32A, sales of investment property between pools of assets measured using different models shall be recognised at fair value and the cumulative change in fair value shall be recognised in profit or loss. Accordingly, if an investment property is sold from a pool in which the fair value model is used into a pool in which the cost model is used, the property's fair value at the date of the sale becomes its deemed cost. 32C

Fair value model

After initial recognition, an entity that chooses the fair value model shall measure all of its investment property at fair value, except in the cases described in paragraph 53. 33

[deleted]

34

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 85 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Geschäftsjahre an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 85A Infolge von IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 62 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (überarbeitet 2007) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 85B Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 8, 9, 48, 53, 54 und 57 geändert, Paragraph 22 wurde gestrichen und die Paragraphen 53A und 53B wurden eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Ein Unternehmen kann die Änderungen auf in der Erstellung befindliche, als Finanzinvestition gehaltene Immobilien ab jedem beliebigen Stichtag vor dem 1. Januar 2009 anwenden, sofern die jeweils beizulegenden Zeitwerte der sich noch in der Erstellung befindlichen, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien zu den jeweiligen Stichtagen ermittelt wurden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben und gleichzeitig die Änderungen an Paragraph 5 und Paragraph 81E von IAS 16 *Sachanlagen* anzuwenden.
- 85C Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts in Paragraph 5 geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78–80 und 85B geändert sowie die Paragraphen 36–39, 42–47, 49, 51 und 75 (d) gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 85D Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden vor Paragraph 6 und nach Paragraph 84 Überschriften eingefügt und die Paragraphen 14A und 84A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 85E Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 3 (b), 9, 67 und 70 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 85F Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde der Anwendungsbereich von IAS 40 dahin gehend geändert, dass eine als Finanzinvestition gehaltene Immobilie einerseits eine eigene als Finanzinvestition gehaltene Immobilie und andererseits eine Immobilie, für die der Leasingnehmer ein Nutzungsrecht hat, sein kann. Durch IFRS 16 wurden die Paragraphen 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 und 78 geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 19A, 29A, 40A und 84B samt zugehöriger Überschriften eingefügt sowie die Paragraphen 3, 6, 25, 26 und 34 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 85G Mit der im Dezember 2016 veröffentlichten Verlautbarung *Übertragungen in den und aus dem Bestand der als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien* (Änderungen an IAS 40) wurden die Paragraphen 57–58 geändert und die Paragraphen 84C–84E eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 85H Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 32B geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 85I Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 31 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 40 (2000)

- 86 Der vorliegende Standard ersetzt IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* (veröffentlicht 2000).

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this Standard for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. If an entity applies this Standard for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact. 85

IAS 1 *Presentation of Financial Statements* (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 62. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 85A

Paragraphs 8, 9, 48, 53, 54 and 57 were amended, paragraph 22 was deleted and paragraphs 53A and 53B were added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2009. An entity is permitted to apply the amendments to investment property under construction from any date before 1 January 2009 provided that the fair values of investment properties under construction were measured at those dates. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact and at the same time apply the amendments to paragraphs 5 and 81E of IAS 16 *Property, Plant and Equipment*. 85B

IFRS 13, issued in May 2011, amended the definition of fair value in paragraph 5, amended paragraphs 26, 29, 32, 40, 48, 53, 53B, 78—80 and 85B and deleted paragraphs 36—39, 42—47, 49, 51 and 75 (d). An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13. 85C

Annual Improvements Cycle 2011–2013 issued in December 2013 added headings before paragraph 6 and after paragraph 84 and added paragraphs 14A and 84A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. 85D

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended paragraphs 3 (b), 9, 67 and 70. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 85E

IFRS 16, issued in January 2016, amended the scope of IAS 40 by defining investment property to include both owned investment property and property held by a lessee as a right-of-use asset. IFRS 16 amended paragraphs 5, 7, 8, 9, 16, 20, 30, 41, 50, 53, 53A, 54, 56, 60, 61, 62, 67, 69, 74, 75, 77 and 78, added paragraphs 19A, 29A, 40A and 84B and its related heading and deleted paragraphs 3, 6, 25, 26 and 34. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. 85F

Transfers of Investment Property (Amendments to IAS 40), issued in December 2016, amended paragraphs 57—58 and added paragraphs 84C—84E. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 85G

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 32B. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. 85H

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 31. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 85I

WITHDRAWAL OF IAS 40 (2000)

This Standard supersedes IAS 40 *Investment Property* (issued in 2000). 86

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 46 Wenn nicht an anderer Stelle innerhalb von Informationen, die mit dem Abschluss veröffentlicht werden, angegeben, hat ein Unternehmen Folgendes zu beschreiben:
- (a) die Art seiner Tätigkeiten, die mit jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten verbunden sind und
 - (b) nichtfinanzielle Messgrößen oder Schätzungen für die körperlichen Mengen
 - (i) jeder Gruppe von biologischen Vermögenswerten des Unternehmens zum Periodenende und
 - (ii) der Produktion landwirtschaftlicher Erzeugnisse während der Periode.

47–48 [gestrichen]

- 49 Ein Unternehmen hat Folgendes anzugeben:
- (a) die Existenz und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, mit denen ein beschränktes Eigentumsrecht verbunden ist, und die Buchwerte biologischer Vermögenswerte, die als Sicherheit für Verbindlichkeiten begeben sind,
 - (b) den Betrag von Verpflichtungen für die Entwicklung oder den Erwerb von biologischen Vermögenswerten und
 - (c) Finanzrisikomanagementstrategien, die mit der landwirtschaftlichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen.
- 50 Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung der Änderungen des Buchwerts der biologischen Vermögenswerte zwischen dem Beginn und dem Ende der **aktuellen** Berichtsperiode anzugeben. Die Überleitungsrechnung hat Folgendes zu enthalten:
- (a) den Gewinn oder Verlust aufgrund von Änderungen der beizulegenden Zeitwerte abzüglich der Verkaufskosten,
 - (b) Erhöhungen infolge von Käufen,
 - (c) Verringerungen, die Verkäufen und biologischen Vermögenswerten, die gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden (oder zu einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehören), zuzurechnen sind,
 - (d) Verringerungen infolge der Ernte,
 - (e) Erhöhungen, die aus Unternehmenszusammenschlüssen resultieren,
 - (f) Nettoumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Abschlüssen in eine andere Darstellungswährung und aus der Umrechnung eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung des berichtenden Unternehmens und
 - (g) sonstige Änderungen.
- 51 Der beizulegende Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten eines biologischen Vermögenswerts kann sich infolge von körperlichen Änderungen und infolge von Preisänderungen auf dem Markt ändern. Eine gesonderte Angabe von körperlichen Änderungen und von Preisänderungen ist nützlich, um die Ertragskraft der Berichtsperiode und die Zukunftsaussichten zu beurteilen, insbesondere wenn ein Produktionszyklus länger als ein Jahr dauert. In solchen Fällen wird einem Unternehmen empfohlen, den erfolgswirksam berücksichtigten Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich der Verkaufskosten aufgrund von körperlichen Änderungen und aufgrund von Preisänderungen je Gruppe oder auf andere Weise anzugeben. Diese Informationen sind grundsätzlich weniger nützlich, wenn der Produktionszyklus weniger als ein Jahr dauert (beispielsweise bei der Hühnerzucht oder dem Getreideanbau).
- 52 Biologische Transformation führt zu vielen Arten der körperlichen Änderung – Wachstum, Rückgang, Fruchtbringung und Vermehrung –, welche sämtlich beobachtbar und bewertbar sind. Jede dieser körperlichen Änderungen hat einen unmittelbaren Bezug zu künftigen wirtschaftlichen Nutzen. Eine Änderung des beizulegenden Zeitwerts eines biologischen Vermögenswerts aufgrund der Ernte ist ebenfalls eine körperliche Änderung.
- 53 Landwirtschaftliche Tätigkeit ist häufig klimatischen, krankheitsbedingten und anderen natürlichen Risiken ausgesetzt. Tritt ein Ereignis ein, durch das ein wesentlicher Ertrags- bzw. Aufwandsposten entsteht, sind die Art und der Betrag dieses Postens gemäß **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** anzugeben. Beispiele für solche Ereignisse sind das Ausbrechen einer Viruserkrankung, eine Überschwemmung, starke Dürre oder Frost sowie eine Insektenplage.

Zusätzliche Angaben für biologische Vermögenswerte, wenn der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann

- 54 Wenn ein Unternehmen biologische Vermögenswerte am Periodenende zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten planmäßigen Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen für solche biologischen Vermögenswerte Folgendes anzugeben:
- (a) eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte,
 - (b) eine Erklärung, warum der beizulegende Zeitwert nicht verlässlich ermittelt werden kann,
 - (c) sofern möglich eine Schätzungsbandbreite, innerhalb welcher der beizulegende Zeitwert höchstwahrscheinlich liegt,
 - (d) die verwendete Abschreibungsmethode,
 - (e) die verwendeten Nutzungsdauern oder Abschreibungssätze und
 - (f) den Bruttobuchwert und die kumulierten planmäßigen Abschreibungen (zusammengefasst mit den kumulierten Wertminderungsaufwendungen) zu Beginn und zum Ende der Periode.

If not disclosed elsewhere in information published with the financial statements, an entity shall describe: 46

- (a) the nature of its activities involving each group of biological assets; and
- (b) non-financial measures or estimates of the physical quantities of:
 - (i) each group of the entity's biological assets at the end of the period; and
 - (ii) output of agricultural produce during the period.

[deleted] 47—48

An entity shall disclose: 49

- (a) the existence and carrying amounts of biological assets whose title is restricted, and the carrying amounts of biological assets pledged as security for liabilities;
- (b) the amount of commitments for the development or acquisition of biological assets; and
- (c) financial risk management strategies related to agricultural activity.

An entity shall **disclose** a reconciliation of changes in the carrying amount of biological assets between the beginning and the end of the current period. The reconciliation shall include: 50

- (a) the gain or loss arising from changes in fair value less costs to sell;
- (b) increases due to purchases;
- (c) decreases attributable to sales and biological assets classified as held for sale (or included in a disposal group that is classified as held for sale) in accordance with IFRS 5;
- (d) decreases due to harvest;
- (e) increases resulting from business combinations;
- (f) net exchange differences arising on the translation of financial statements into a different presentation currency, and on the translation of a foreign operation into the presentation currency of the reporting entity; and
- (g) other changes.

The fair value less costs to sell of a biological asset can change due to both physical changes and price changes in the market. Separate disclosure of physical and price changes is useful in appraising current period performance and future prospects, particularly when there is a production cycle of more than one year. In such cases, an entity is encouraged to disclose, by group or otherwise, the amount of change in fair value less costs to sell included in profit or loss due to physical changes and due to price changes. This information is generally less useful when the production cycle is less than one year (for example, when raising chickens or growing cereal crops). 51

Biological transformation results in a number of types of physical change — growth, degeneration, production, and production, each of which is observable and measurable. Each of those physical changes has a direct relationship to future economic benefits. A change in fair value of a biological asset due to harvesting is also a physical change. 52

Agricultural activity is often exposed to climatic, disease and other natural risks. If an event occurs that gives rise to a material item of income or expense, the nature and amount of that item are disclosed in accordance with **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements***. Examples of such an event include an outbreak of a virulent disease, a flood, a severe drought or frost, and a plague of insects. 53

Additional disclosures for biological assets where fair value cannot be measured reliably

If an entity measures biological assets at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (see paragraph 30) at the end of the period, the entity shall disclose for such biological assets: 54

- (a) a description of the biological assets;
- (b) an explanation of why fair value cannot be measured reliably;
- (c) if possible, the range of estimates within which fair value is highly likely to lie;
- (d) the depreciation method used;
- (e) the useful lives or the depreciation rates used; and
- (f) the gross carrying amount and the accumulated depreciation (aggregated with accumulated impairment losses) at the beginning and end of the period.

- 55 Wenn ein Unternehmen während der Berichtsperiode biologische Vermögenswerte zu ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten planmäßigen Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen (siehe Paragraph 30) bewertet, hat ein Unternehmen jeden bei Abgang solcher biologischen Vermögenswerte erfassten Gewinn oder Verlust anzugeben; in der in Paragraph 50 verlangten Überleitungsrechnung sind die Beträge, die mit solchen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen, gesondert anzugeben. Die Überleitungsrechnung muss zusätzlich die folgenden erfolgswirksam erfassten Beträge, die mit diesen biologischen Vermögenswerten im Zusammenhang stehen, enthalten:
- (a) Wertminderungsaufwendungen,
 - (b) Wertaufholungen aufgrund früherer Wertminderungsaufwendungen und
 - (c) planmäßige Abschreibungen.
- 56 Wenn der beizulegende Zeitwert der biologischen Vermögenswerte, die bislang zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten planmäßigen Abschreibungen und aller kumulierten Wertminderungsaufwendungen bewertet wurden, während der Berichtsperiode verlässlich ermittelbar wird, hat ein Unternehmen für diese biologischen Vermögenswerte Folgendes anzugeben:
- (a) eine Beschreibung der biologischen Vermögenswerte,
 - (b) eine Begründung, warum der beizulegende Zeitwert verlässlich ermittelbar wurde, und
 - (c) die Auswirkung der Änderung.

Zuwendungen der öffentlichen Hand

- 57 Ein Unternehmen hat folgende mit der in diesem Standard abgedeckten landwirtschaftlichen Tätigkeit in Verbindung stehenden Punkte anzugeben:
- (a) die Art und das Ausmaß der im Abschluss erfassten öffentlichen Zuwendungen der öffentlichen Hand,
 - (b) unerfüllte Bedingungen und andere Erfolgsunsicherheiten im Zusammenhang mit Zuwendungen der öffentlichen Hand und
 - (c) wesentliche zu erwartende Verringerungen des Umfangs der Zuwendungen der öffentlichen Hand.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 58 Dieser Standard ist verbindlich auf Jahresabschlüsse für Berichtsperioden anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2003 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen Standard auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2003 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 59 Dieser Standard enthält keine besonderen Übergangsvorschriften. Die erstmalige Anwendung dieses Standards wird gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ behandelt.
- 60 Durch die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 5, 6, 17, 20 und 21 geändert und Paragraph 14 gestrichen. Ein Unternehmen hat diese Änderung prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 61 Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 8, 15, 16, 25 und 30 geändert sowie die Paragraphen 9, 17–21, 23, 47 und 48 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 62 Mit der im Juni 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) wurden die Paragraphen 1–5, 8, 24 und 44 geändert sowie die Paragraphen 5A–5C und 63 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben. Diese Änderungen sind rückwirkend gemäß IAS 8 anzuwenden.
- 63 In der Berichtsperiode, in der die Verlautbarung *Landwirtschaft: Fruchttragende Pflanzen* (Änderungen an IAS 16 und IAS 41) erstmals angewendet wird, braucht das Unternehmen die gemäß IAS 8 Paragraph 28 (f) für die laufende Periode vorgeschriebenen quantitativen Angaben nicht zu machen. Es hat jedoch die gemäß IAS 8 Paragraph 28 (f) vorgeschriebenen quantitativen Angaben für jede frühere dargestellte Periode zu machen.
- 64 Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 2 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 65 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards 2018–2020*, veröffentlicht im Mai 2020, wurde Paragraph 22 geändert. Diese Änderung ist auf Bewertungen zum beizulegenden Zeitwert anzuwenden, die zu oder nach Beginn des ersten Geschäftsjahrs vorgenommen werden, das am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 66 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 50 und 53 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

If, during the current period, an entity measures biological assets at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses (see paragraph 30), an entity shall disclose any gain or loss recognised on disposal of such biological assets and the reconciliation required by paragraph 50 shall disclose amounts related to such biological assets separately. In addition, the reconciliation shall include the following amounts included in profit or loss related to those biological assets:

- (a) impairment losses;
- (b) reversals of impairment losses; and
- (c) depreciation.

If the fair value of biological assets previously measured at their cost less any accumulated depreciation and any accumulated impairment losses becomes reliably measurable during the current period, an entity shall disclose for those biological assets:

- (a) a description of the biological assets;
- (b) an explanation of why fair value has become reliably measurable; and
- (c) the effect of the change.

Government grants

An entity shall disclose the following related to agricultural activity covered by this standard:

- (a) the nature and extent of government grants recognised in the financial statements;
- (b) unfulfilled conditions and other contingencies attaching to government grants; and
- (c) significant decreases expected in the level of government grants.

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

This standard becomes operative for annual financial statements covering periods beginning on or after 1 January 2003. Earlier application is encouraged. If an entity applies this standard for periods beginning before 1 January 2003, it shall disclose that fact.

This standard does not establish any specific transitional provisions. The adoption of this standard is accounted for in accordance with IAS 8 *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*¹.

Paragraphs 5, 6, 17, 20 and 21 were amended and paragraph 14 deleted by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period it shall disclose that fact.

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraphs 8, 15, 16, 25 and 30 and deleted paragraphs 9, 17–21, 23, 47 and 48. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13.

Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41), issued in June 2014, amended paragraphs 1–5, 8, 24 and 44 and added paragraphs 5A–5C and 63. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8.

In the reporting period when Agriculture: Bearer Plants (Amendments to IAS 16 and IAS 41) is first applied an entity need not disclose the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for the current period. However, an entity shall present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for each prior period presented.

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraph 2. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16.

Annual Improvements to IFRS Standards 2018–2020, issued in May 2020, amended paragraph 22. An entity shall apply that amendment to fair value measurements on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 50 and 53. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2–5
Ansatz und Bewertung	6–19
IFRS-Eröffnungsbilanz	6
Rechnungslegungsmethoden	7–12
Ausnahmen zur rückwirkenden Anwendung anderer IFRS	13–17
Schätzungen	14–17
Befreiungen von anderen IFRS	18–19
Darstellung und Angaben	20–33
Vergleichsinformationen	21–22
Nicht mit IFRS übereinstimmende Vergleichsinformationen und Zusammenfassungen historischer Daten	22
Erläuterung des Übergangs auf IFRS	23–33
Überleitungsrechnungen	24–28
Designation finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten	29–29A
Verwendung des beizulegenden Zeitwerts als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten	30
Verwendung des als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werts für Beteiligungen an Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierten Unternehmen	31
Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts für Vermögenswerte aus Öl und Gas	31A
Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts bei preisregulierten Geschäftsvorfällen	31B
Verwendung des als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Werts nach einer ausgeprägten Hochinflation	31C
Zwischenberichte	32–33
Zeitpunkt des Inkrafttretens	34–39AK
Rücknahme von IFRS 1 (veröffentlicht 2003)	40

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Ein Unternehmen hat diesen IFRS auf
- (a) seinen ersten IFRS-Abschluss und
 - (b) ggf. jeden Zwischenbericht, den es gemäß IAS 34 *Zwischenberichterstattung* erstellt und der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, anzuwenden.
- 3 Der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens ist der erste Abschluss des Geschäftsjahrs, in dem das Unternehmen die IFRS durch eine in diesem Abschluss enthaltene ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den *IFRS-Rechnungslegungsstandards* anwendet. Ein Abschluss gemäß IFRS ist der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens, falls das Unternehmen beispielsweise
- (a) seinen letzten vorherigen Abschluss

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 1

First-time adoption of international financial reporting standards

SUMMARY	Paragraphs
Objective	1
Scope	2—5
Recognition and measurement	6—19
Opening IFRS statement of financial position	6
Accounting policies	7—12
Exceptions to the retrospective application of other IFRSs	13—17
Estimates	14—17
Exemptions from other IFRSs	18—19
Presentation and disclosure	20—33
Comparative information	21—22
Non-IFRS comparative information and historical summaries	22
Explanation of transition to IFRSs	23—33
Reconciliations	24—28
Designation of financial assets or financial liabilities	29—29A
Use of fair value as deemed cost	30
Use of deemed cost for investments in subsidiaries, joint ventures and associates	31
Use of deemed cost for oil and gas assets	31A
Use of deemed cost for operations subject to rate regulation	31B
Use of deemed cost after severe hyperinflation	31C
Interim financial reports	32—33
Effective date	34—39AK
Withdrawal of IFRS 1 (issued 2003)	40

OBJECTIVE

The objective of this IFRS is to ensure that an entity's *first IFRS financial statements*, and its interim financial reports for 1 part of the period covered by those financial statements, contain high quality information that:

- (a) is transparent for users and comparable over all periods presented;
- (b) provides a suitable starting point for accounting in accordance with *IFRS Accounting Standards*; and
- (c) can be generated at a cost that does not exceed the benefits.

SCOPE

An entity shall apply this IFRS in: 2

- (a) its first IFRS financial statements; and
- (b) each interim financial report, if any, that it presents in accordance with IAS 34 *Interim Financial Reporting* for part of the period covered by its first IFRS financial statements.

An entity's first IFRS financial statements are the first annual financial statements in which the entity adopts IFRSs, by an 3 explicit and unreserved statement in those financial statements of compliance with *IFRS Accounting Standards*. Financial statements in accordance with IFRSs are an entity's first IFRS financial statements if, for example, the entity:

- (a) presented its most recent previous financial statements:

- (i) gemäß nationalen Vorschriften, die nicht in jeder Hinsicht mit IFRS übereinstimmen,
 - (ii) in jeder Hinsicht entsprechend den IFRS, jedoch ohne eine in dem Abschluss enthaltene ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards**,
 - (iii) mit einer ausdrücklichen Erklärung der Übereinstimmung mit einigen, jedoch nicht allen **IFRS-Rechnungslegungsstandards**,
 - (iv) gemäß nationalen, von IFRS abweichenden Vorschriften unter Verwendung einzelner IFRS zur Berücksichtigung von Posten, für die keine nationalen Vorgaben bestanden, oder
 - (v) gemäß nationalen Vorschriften mit einer Überleitung einiger Beträge auf gemäß IFRS ermittelte Beträge erstellt hat.
 - (b) nur zur internen Nutzung einen Abschluss gemäß IFRS erstellt hat, ohne diesen den Eigentümern des Unternehmens oder sonstigen externen Abschlussadressaten zur Verfügung zu stellen,
 - (c) für Konsolidierungszwecke ein Konzernberichtspaket gemäß IFRS erstellt hat, ohne einen kompletten Abschluss gemäß der Definition in **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** zu erstellen, oder
 - (d) für frühere Perioden keine Abschlüsse vorgelegt hat.
- 4 Dieser IFRS ist anzuwenden, falls ein Unternehmen zum ersten Mal IFRS anwendet. Er ist nicht anzuwenden, falls ein Unternehmen beispielsweise
- (a) keine weiteren Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften mehr vorlegt und in der Vergangenheit solche Abschlüsse sowie zusätzliche Abschlüsse mit einer ausdrücklichen und uneingeschränkten **Erklärung** der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** vorgelegt hat,
 - (b) im vorigen Jahr Abschlüsse gemäß nationalen Vorschriften vorgelegt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** enthalten, oder
 - (c) im vorigen Jahr Abschlüsse vorgelegt hat, die eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** enthalten, selbst wenn die Abschlussprüfer für diese Abschlüsse einen eingeschränkten Bestätigungsvermerk erteilt haben.
- 4A Unbeschadet der Vorschriften in den Paragraphen 2 und 3 muss ein Unternehmen, das die IFRS in einer früheren Berichtsperiode angewendet hat, dessen letzter Jahresabschluss aber keine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den **IFRS-Rechnungslegungsstandards** enthielt, entweder diesen IFRS oder die IFRS rückwirkend gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* so anwenden, als hätte das Unternehmen die IFRS kontinuierlich angewendet.
- 4B Entscheidet sich ein Unternehmen gegen die Anwendung dieses IFRS gemäß Paragraph 4A, hat es dennoch zusätzlich zu den Angabepflichten von IAS 8 die Angabepflichten in den Paragraphen 23A–23B von IFRS 1 zu erfüllen.
- 5 Dieser IFRS gilt nicht für Änderungen der Rechnungslegungsmethoden eines Unternehmens, das die IFRS bereits anwendet. Solche Änderungen werden in
- (a) den Vorschriften hinsichtlich der Änderungen von Rechnungslegungsmethoden in **IAS 8** und
 - (b) spezifischen Übergangsvorschriften anderer IFRS behandelt.

ANSATZ UND BEWERTUNG

IFRS-Eröffnungsbilanz

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

Rechnungslegungsmethoden

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

Beispiel: Einheitliche Anwendung der jüngsten IFRS-Versionen

Hintergrund

- (i) in accordance with national requirements that are not consistent with IFRSs in all respects;
 - (ii) in conformity with IFRSs in all respects, except that the financial statements did not contain an explicit and unreserved statement that they complied with **IFRS Accounting Standards**;
 - (iii) containing an explicit statement of compliance with some, but not all, **IFRS Accounting Standards**;
 - (iv) in accordance with national requirements inconsistent with IFRSs, using some individual IFRSs to account for items for which national requirements did not exist; or
 - (v) in accordance with national requirements, with a reconciliation of some amounts to the amounts determined in accordance with IFRSs;
- (b) prepared financial statements in accordance with IFRSs for internal use only, without making them available to the entity's owners or any other external users;
 - (c) prepared a reporting package in accordance with IFRSs for consolidation purposes without preparing a complete set of financial statements as defined in **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements** or
 - (d) did not present financial statements for previous periods.

This IFRS applies when an entity first adopts IFRSs. It does not apply when, for example, an entity:

- (a) stops presenting financial statements in accordance with national requirements, having previously presented them as well as another set of financial statements that contained an explicit and unreserved statement of compliance with **IFRS Accounting Standards**;
- (b) presented financial statements in the previous year in accordance with national requirements and those financial statements contained an explicit and unreserved statement of compliance with **IFRS Accounting Standards**; or
- (c) presented financial statements in the previous year that contained an explicit and unreserved statement of compliance with **IFRS Accounting Standards**, even if the auditors qualified their audit report on those financial statements.

Notwithstanding the requirements in paragraphs 2 and 3, an entity that has applied IFRSs in a previous reporting period, but whose most recent previous annual financial statements did not contain an explicit and unreserved statement of compliance with IFRSs, must either apply this IFRS or else apply IFRSs retrospectively in accordance with **IAS 8 Basis of Preparation of Financial Statements** as if the entity had never stopped applying IFRSs.

When an entity does not elect to apply this IFRS in accordance with paragraph 4A, the entity shall nevertheless apply the disclosure requirements in paragraphs 23A–23B of IFRS 1, in addition to the disclosure requirements in IAS 8.

This IFRS does not apply to changes in accounting policies made by an entity that already applies IFRSs. Such changes are the subject of:

- (a) requirements on changes in accounting policies in **IAS 8**; and
- (b) specific transitional requirements in other IFRSs.

RECOGNITION AND MEASUREMENT

Opening IFRS statement of financial position

An entity shall prepare and present an *opening IFRS statement of financial position* at the *date of transition to IFRSs*. This is the starting point for its accounting in accordance with IFRSs.

Accounting policies

An entity shall use the same accounting policies in its opening IFRS statement of financial position and throughout all periods presented in its first IFRS financial statements. Those accounting policies shall comply with each IFRS effective at the end of its first IFRS reporting period, except as specified in paragraphs 13–19 and Appendices B–E.

An entity shall not apply different versions of IFRSs that were effective at earlier dates. An entity may apply a new IFRS that is not yet mandatory if that IFRS permits early application.

Example: Consistent application of latest version of IFRSs

Background

wegen unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden angepasst werden oder es liegen objektive Anhaltspunkte vor, dass sie fehlerhaft waren). Stattdessen hat das Unternehmen die neuen Informationen in der Gewinn- und Verlustrechnung (oder ggf. im sonstigen Ergebnis) des Geschäftsjahrs zum 31. Dezember 20X4 zu berücksichtigen.

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

Befreiungen von anderen IFRS

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

DARSTELLUNG UND ANGABEN

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

Vergleichsinformationen

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

Nicht mit IFRS übereinstimmende Vergleichsinformationen und Zusammenfassungen historischer Daten

- 22 Einige Unternehmen veröffentlichen Zusammenfassungen ausgewählter historischer Daten für Perioden vor der ersten Periode, für die sie vollständige Vergleichsinformationen gemäß IFRS bekannt geben. Nach diesem IFRS müssen solche Zusammenfassungen nicht die Ansatz- und Bewertungsvorschriften der IFRS erfüllen. Des Weiteren stellen einige Unternehmen Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen und nach **IFRS 18** vorgeschriebene Vergleichsinformationen dar. In Abschlüssen mit Zusammenfassungen historischer Daten oder Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen hat ein Unternehmen
- (a) die vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechenden Informationen deutlich als nicht gemäß IFRS erstellt zu kennzeichnen und
 - (b) die wichtigsten Anpassungsarten anzugeben, die für eine Übereinstimmung mit IFRS notwendig wären. Eine Quantifizierung dieser Anpassungen muss das Unternehmen nicht vornehmen.

Erläuterung des Übergangs auf IFRS

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

new information in its opening IFRS statement of position (unless the estimates need adjustment for any differences in accounting policies or there is objective evidence that the estimates were in error). Instead, the entity shall reflect that new information in profit or loss (or, if appropriate, other comprehensive income) for the year ended 31 December 20X4.

An entity may need to make estimates in accordance with IFRSs at the date of transition to IFRSs that were not required at that date under previous GAAP. To achieve consistency with IAS 10, those estimates in accordance with IFRSs shall reflect conditions that existed at the date of transition to IFRSs. In particular, estimates at the date of transition to IFRSs of market prices, interest rates or foreign exchange rates shall reflect market conditions at that date.

Paragraphs 14–16 apply to the opening IFRS statement of financial position. They also apply to a comparative period presented in an entity's first IFRS financial statements, in which case the references to the date of transition to IFRSs are replaced by references to the end of that comparative period.

Exemptions from other IFRSs

An entity may elect to use one or more of the exemptions contained in Appendices C–E. An entity shall not apply these exemptions by analogy to other items.

[deleted]

PRESENTATION AND DISCLOSURE

This IFRS does not provide exemptions from the presentation and disclosure requirements in other IFRSs.

Comparative information

An entity's first IFRS financial statements shall include at least three statements of financial position, two statements of profit or loss and other comprehensive income, two separate statements of profit or loss (if presented), two statements of cash flows and two statements of changes in equity and related notes, including comparative information for all statements presented.

Non-IFRS comparative information and historical summaries

Some entities present historical summaries of selected data for periods before the first period for which they present full comparative information in accordance with IFRSs. This IFRS does not require such summaries to comply with the recognition and measurement requirements of IFRSs. Furthermore, some entities present comparative information in accordance with previous GAAP as well as the comparative information required by IFRS 18. In any financial statements containing historical summaries or comparative information in accordance with previous GAAP, an entity shall:

- (a) label the previous GAAP information prominently as not being prepared in accordance with IFRSs; and
- (b) disclose the nature of the main adjustments that would make it comply with IFRSs. An entity need not quantify those adjustments.

Explanation of transition to IFRSs

An entity shall explain how the transition from previous GAAP to IFRSs affected its reported financial position, financial performance and cash flows.

An entity that has applied IFRSs in a previous period, as described in paragraph 4A, shall disclose:

- (a) the reason it stopped applying IFRSs; and
- (b) the reason it is resuming the application of IFRSs.

When an entity, in accordance with paragraph 4A, does not elect to apply IFRS 1, the entity shall explain the reasons for electing to apply IFRSs as if it had never stopped applying IFRSs.

Unternehmen in seinem Einzelabschluss (siehe Paragraph D15) verwendet, im ersten IFRS-Einzelabschluss des Unternehmens Folgendes anzugeben:

- (a) die Summe der als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werte für diejenigen Beteiligungen, deren als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzter Wert ihrem gemäß den vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Buchwert entspricht,
- (b) die Summe der als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzten Werte für diejenigen Beteiligungen, deren als Ersatz für Anschaffungskosten angesetzter Wert dem beizulegenden Zeitwert entspricht, und
- (c) die Gesamtanpassung der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ausgewiesenen Buchwerte.

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

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

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

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

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

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

Zwischenberichte

- 32 Um Paragraph 23 zu entsprechen, hat ein Unternehmen, falls es einen Zwischenbericht nach IAS 34 vorlegt, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die Vorschriften aus IAS 34, **sofern nicht anders angegeben**, sowie die folgenden Vorschriften zu erfüllen:

- (a) Falls das Unternehmen für die vergleichbare Zwischenberichtsperiode des unmittelbar vorangegangenen Geschäftsjahrs ebenfalls einen Zwischenbericht vorgelegt hat, hat jeder dieser Zwischenberichte Folgendes zu enthalten:
 - (i) eine Überleitung des nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelten Eigenkapitals zum Ende der vergleichbaren Zwischenberichtsperiode auf das Eigenkapital gemäß IFRS zum selben Zeitpunkt und
 - (ii) eine Überleitung auf das nach IFRS ermittelte Gesamtergebnis für die vergleichbare Zwischenberichtsperiode (die aktuelle und die von Beginn des Geschäftsjahrs bis zum Zwischenberichtstermin fortgeführte). Als Ausgangspunkt für diese Überleitung ist das Gesamtergebnis zu verwenden, das nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen für diese Periode ermittelt wurde, bzw., wenn ein Unternehmen kein Gesamtergebnis ausgewiesen hat, der nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Gewinn oder Verlust.
- (b) Zusätzlich zu den unter (a) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen hat der erste Zwischenbericht eines Unternehmens nach IAS 34, der einen Teil der in seinem ersten IFRS-Abschluss erfassten Periode abdeckt, die in Paragraph 24 (a) und (b) beschriebenen Überleitungsrechnungen (ergänzt um die in den Paragraphen 25 und 26 vorgeschriebenen Einzelheiten) oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument zu enthalten, das diese Überleitungsrechnungen enthält.
- (c) Ändert ein Unternehmen seine Rechnungslegungsmethoden oder die Inanspruchnahme der in diesem IFRS vorgesehenen Befreiungen, so hat es die Änderungen in jedem dieser Zwischenberichte gemäß Paragraph 23 zu erläutern und die unter (a) und (b) vorgeschriebenen Überleitungsrechnungen zu aktualisieren.

- (za) **Ungeachtet der Vorschriften in Paragraph 10 von IAS 34 hat ein Unternehmen jede Überschrift, die es zur Anwendung von IFRS 18 zu verwenden beabsichtigt, und die in den Paragraphen 69–74 von IFRS 18 verlangten Zwischensummen darzustellen. Ein Unternehmen hat die Vorschriften in Paragraph 10 von IAS 34 auf Überschriften und Zwischensummen in verkürzten Abschlüssen anzuwenden, nachdem es seinen ersten nach IFRS 18 aufgestellten IFRS-Abschluss veröffentlicht hat.**

- 33 IAS 34 schreibt Mindestangaben vor, die auf der Annahme basieren, dass die Adressaten der Zwischenberichte auch Zugriff auf die jüngsten Jahresabschlüsse haben. IAS 34 schreibt jedoch auch vor, dass ein Unternehmen alle Ereignisse oder Geschäftsvorfälle anzugeben hat, die für das Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperiode wesentlich sind. Falls ein erstmaliger Anwender in seinem letzten Jahresabschluss nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen daher keine Informationen veröffentlicht hat, die zum Verständnis der aktuellen Zwischenberichtsperioden wesentlich sind, hat sein Zwischenbericht diese Informationen anzugeben oder einen Querverweis auf ein anderes veröffentlichtes Dokument zu beinhalten, das diese enthält.

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

Use of deemed cost for oil and gas assets

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

Use of deemed cost for operations subject to rate regulation

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

Use of deemed cost after severe hyperinflation

If an entity elects to measure assets and liabilities at fair value and to use that fair value as the deemed cost in its opening IFRS statement of financial position because of severe hyperinflation (see paragraphs D26—D30), the entity's first IFRS financial statements shall disclose an explanation of how, and why, the entity had, and then ceased to have, a functional currency that is subject to severe hyperinflation. **31C**

Interim financial reports

To comply with paragraph 23, if an entity presents an interim financial report in accordance with IAS 34 for part of the period covered by its first IFRS financial statements, the entity shall satisfy the following requirements of IAS 34, unless stated otherwise, as well as the following requirements:

- (a) Each such interim financial report shall, if the entity presented an interim financial report for the comparable interim period of the immediately preceding financial year, include:
 - (i) a reconciliation of its equity in accordance with previous GAAP at the end of that comparable interim period to its equity under IFRSs at that date; and
 - (ii) a reconciliation to its total comprehensive income in accordance with IFRSs for that comparable interim period (current and year to date). The starting point for that reconciliation shall be total comprehensive income in accordance with previous GAAP for that period or, if an entity did not report such a total, profit or loss in accordance with previous GAAP.
- (b) In addition to the reconciliations required by (a), an entity's first interim financial report in accordance with IAS 34 for part of the period covered by its first IFRS financial statements shall include the reconciliations described in paragraph 24 (a) and (b) (supplemented by the details required by paragraphs 25 and 26) or a cross-reference to another published document that includes these reconciliations.
- (c) If an entity changes its accounting policies or its use of the exemptions contained in this IFRS, it shall explain the changes in each such interim financial report in accordance with paragraph 23 and update the reconciliations required by (a) and (b).
- (za) An entity shall present each heading it expects to use in applying IFRS 18 and the subtotals required by paragraphs 69–74 of that Standard, notwithstanding the requirements in paragraph 10 of IAS 34. An entity shall apply the requirements in paragraph 10 of IAS 34 for headings and subtotals in condensed financial statements after it has issued its first IFRS financial statements prepared in accordance with IFRS 18.

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

- 39K** Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 21 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung anzuwenden, wenn es IAS 1 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) anwendet.¹
- 39L** Durch IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) wurde Paragraph D1 geändert und wurden die Paragraphen D10 und D11 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 19 (in der im Juni 2011 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39M** Durch IFRIC 20 *Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks* wurde Paragraph D32 eingefügt und Paragraph D1 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRIC 20 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39N** Durch *Darlehen der öffentlichen Hand* (Änderungen an IFRS 1), veröffentlicht im März 2012, wurden die Paragraphen B1 (f) und B10–B12 eingefügt. Diese Paragraphen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 39O** Die Paragraphen B10 und B11 beziehen sich auf IFRS 9. Wendet ein Unternehmen zwar den vorliegenden Standard, aber noch nicht IFRS 9 an, so sind die Verweise auf IFRS 9 in den Paragraphen B10 und B11 als Verweise auf IAS 39 *Finanzinstrumente : Ansatz und Bewertung* zu verstehen.
- 39P** Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurden die Paragraphen 4A–4B und 23A–23B eingefügt. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39Q** Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph D23 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*³ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39R** Durch *Jährliche Verbesserungen, Zyklus 2009–2011*, veröffentlicht im Mai 2012, wurde Paragraph 21 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*³ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39S** Durch *Konzernabschlüsse, Gemeinschaftliche Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen: Übergangsleitlinien* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12), veröffentlicht im Juni 2012, wurde Paragraph D31 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 11 (in der im Juni 2012 geänderten Fassung) an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39T** Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden die Paragraphen D16 und D17 sowie Anhang C geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 39U** [gestrichen]
- 39V** Durch IFRS 14 *Regulatorische Abgrenzungsposten*, veröffentlicht im Januar 2014, wurde Paragraph D8B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen IFRS 14 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.
- 39W** Durch die im Mai 2014 veröffentlichte Verlautbarung *Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten* (Änderungen an IFRS 11) wurde Paragraph C5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Wendet ein Unternehmen Änderungen an IFRS 11 *Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten* (Änderungen an IFRS 11) auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung an Paragraph C5 auf die frühere Periode anzuwenden.
- 39X** Mit IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde(n) Paragraph D1 geändert, Paragraph D24 samt entsprechender Überschrift gestrichen und die Paragraphen D34–D35 samt entsprechender Überschriften eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39Y** Durch IFRS 9 *Finanzinstrumente* (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurden die Paragraphen 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 und D20 geändert, die Paragraphen 39B, 39G und 39U gestrichen und die Paragraphen 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 und E2 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

³ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 21. An entity shall apply that amendment when it applies IAS 1 as amended in June 2011.¹ 39K

IAS 19 *Employee Benefits* (as amended in June 2011) amended paragraph D1 and deleted paragraphs D10 and D11. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 19 (as amended in June 2011). 39L

IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* added paragraph D32 and amended paragraph D1. An entity shall apply that amendment when it applies IFRIC 20. 39M

Government Loans (Amendments to IFRS 1), issued in March 2012, added paragraphs B1 (f) and B10—B12. An entity shall apply those paragraphs for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. 39N

Paragraphs B10 and B11 refer to IFRS 9. If an entity applies this IFRS but does not yet apply IFRS 9, the references in paragraphs B10 and B11 to IFRS 9 shall be read as references to IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. 39O

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, added paragraphs 4A—4B and 23A—23B. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*² for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 39P

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph D23. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*³ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 39Q

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph 21. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*³ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 39R

Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements and Disclosure of Interests in Other Entities: Transition Guidance (Amendments to IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12), issued in June 2012, amended paragraph D31. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 11 (as amended in June 2012). 39S

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraphs D16, D17 and Appendix C. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies those amendments earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. 39T

[deleted] 39U

IFRS 14 *Regulatory Deferral Accounts*, issued in January 2014, amended paragraph D8B. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies IFRS 14 for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period. 39V

Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (Amendments to IFRS 11), issued in May 2014, amended paragraph C5. An entity shall apply that amendment in annual periods beginning on or after 1 January 2016. If an entity applies related amendments to IFRS 11 from *Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations* (Amendments to IFRS 11) in an earlier period, the amendment to paragraph C5 shall be applied in that earlier period. 39W

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, deleted paragraph D24 and its related heading and added paragraphs D34—D35 and their related heading. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 39X

IFRS 9 *Financial Instruments*, as issued in July 2014, amended paragraph 29, B1—B6, D1, D14, D15, D19 and D20, deleted paragraphs 39B, 39G and 39U and added paragraphs 29A, B8—B8G, B9, D19A—D19C, D33, E1 and E2. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 39Y

¹ In April 2024 the IASB issued *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in *IAS 1 Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

³ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

- 39Z** Mit der im August 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Equity-Methode in Einzelabschlüssen* (Equity Method in Separate Financial Statements) (Änderungen an IAS 27) wurde Paragraph D14 geändert und Paragraph D15A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39AA** [gestrichen]
- 39AB** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 30, C4, D1, D7, D8B und D9 geändert, Paragraph D9A gestrichen und die Paragraphen D9B–D9E eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AC** Durch IFRIC 22 *Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen* wurde der Paragraph D36 eingefügt und der Paragraph D1 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRIC 22 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AD** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2014–2016*, veröffentlicht im Dezember 2016, wurden die Paragraphen 39L und 39T geändert und die Paragraphen 39D, 39F, 39AA und E3–E7 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen.
- 39AE** Durch IFRS 17 *Versicherungsverträge*, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen B1 und D1 geändert, die Überschrift vor Paragraph D4 und Paragraph D4 gestrichen und nach Paragraph B12 eine Überschrift und Paragraph B13 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AF** Mit IFRIC 23 *Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung* wurde Paragraph E8 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRIC 23 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 39AG** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards 2018–2020*, veröffentlicht im Mai 2020, wurde Paragraph D1 (f) geändert und Paragraph D13A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf eine frühere Berichtsperiode an, hat es dies anzugeben.
- 39AH** Mit der im Mai 2021 veröffentlichten Verlautbarung *Latente Steuern, die sich auf Vermögenswerte und Schulden beziehen, die aus einem einzigen Geschäftsvorfall entstehen* wurde Paragraph B1 geändert und Paragraph B14 hinzugefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 39AI** Durch die im August 2023 veröffentlichte Verlautbarung *Mangelnde Umtauschbarkeit* (Änderungen an IAS 21) wurden die Paragraphen 31C und D27 geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 21 (in der im August 2023 geänderten Fassung) an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AJ** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 und E2 sowie Anhang A geändert und Paragraph 32 (za) eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 39AK** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Rechnungslegungsstandards – Band 11*, veröffentlicht im Juli 2024, wurden die Paragraphen B5–B6 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

RÜCKNAHME VON IFRS 1 (VERÖFFENTLICHT 2003)

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

Equity Method in Separate Financial Statements (Amendments to IAS 27), issued in August 2014, amended paragraph D14 and added paragraph D15A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. **39Z**

[deleted] **39AA**

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraphs 30, C4, D1, D7, D8B and D9, deleted paragraph D9A and added paragraphs D9B—D9E. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. **39AB**

IFRIC 22 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* added paragraph D36 and amended paragraph D1. An entity shall apply that amendment when it applies IFRIC 22. **39AC**

Annual Improvements to IFRS Standards 2014—2016 Cycle, issued in December 2016, amended paragraphs 39L and 39T and deleted paragraphs 39D, 39F, 39AA and E3—E7. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2018. **39AD**

IFRS 17 *Insurance Contracts*, issued in May 2017, amended paragraphs B1 and D1, deleted the heading before paragraph D4 and paragraph D4, and after paragraph B12 added a heading and paragraph B13. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. **39AE**

IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* added paragraph E8. An entity shall apply that amendment when it applies IFRIC 23. **39AF**

Annual Improvements to IFRS Standards 2018—2020, issued in May 2020, amended paragraph D1 (f) and added paragraph D13A. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. **39AG**

Deferred Tax related to Assets and Liabilities arising from a Single Transaction, issued in May 2021, amended paragraph B1 and added paragraph B14. An entity shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. **39AH**

Lack of Exchangeability (Amendments to IAS 21), issued in August 2023, amended paragraphs 31C and D27. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 21 (as amended in August 2023). **39AI**

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 and E2, amended Appendix A and added paragraph 32 (za). An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **39AJ**

Annual Improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11, issued in July 2024, amended paragraphs B5–B6. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. **39AK**

WITHDRAWAL OF IFRS 1 (ISSUED 2003)

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

40

ANHANG A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS Als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzt	Der Beginn der frühesten Periode, für die ein Unternehmen in seinem ersten IFRS-Abschluss vollständige Vergleichsinformationen nach IFRS veröffentlicht. Ein Wert, der zu einem bestimmten Zeitpunkt als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder fortgeführte Anschaffungs- oder Herstellungskosten verwendet wird. Bei anschließenden planmäßigen Abschreibungen wird davon ausgegangen, dass das Unternehmen den Ansatz des Vermögenswerts oder der Schuld ursprünglich zu diesem bestimmten Zeitpunkt vorgenommen hatte und dass seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten dem als Ersatz für Anschaffungs- oder Herstellungskosten angesetzten Wert entsprachen.
Beizulegender Zeitwert	Der Preis, der in einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. (Siehe IFRS 13.)
Erster IFRS-Abschluss	Der erste Abschluss eines Geschäftsjahrs, in dem ein Unternehmen die IFRS-Rechnungslegungsstandards durch eine ausdrückliche und uneingeschränkte Erklärung der Übereinstimmung mit den IFRS-Rechnungslegungsstandards anwendet.
Erste IFRS-Berichtsperiode	Die letzte Berichtsperiode, auf die sich der erste IFRS-Abschluss eines Unternehmens bezieht.
Erstmaliger Anwender IFRS-Rechnungslegungsstandards	Ein Unternehmen, das seinen ersten IFRS-Abschluss darstellt. IFRS-Rechnungslegungsstandards sind vom International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebene Rechnungslegungsstandards. Sie umfassen: (a) International Financial Reporting Standards (b) International Accounting Standards (c) IFRIC-Interpretationen und (d) SIC-Interpretationen. Die IFRS-Rechnungslegungsstandards wurden zuvor als International Financial Reporting Standards, IFRS bzw. IFRS-Standards bezeichnet.
IFRS-Eröffnungsbilanz	Die Bilanz eines Unternehmens zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS.
Vorherige Rechnungslegungsgrundsätze	Die Rechnungslegungsbasis eines erstmaligen Anwenders unmittelbar vor der Anwendung der IFRS.

ANHANG B

Ausnahmen zur rückwirkenden Anwendung anderer IFRS

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

- B1** Ein Unternehmen hat folgende Ausnahmen anzuwenden:
- Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten (Paragraphen B2 und B3),
 - Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen (Paragraphen B4–B6),
 - nicht beherrschende Anteile (Paragraph B7),
 - Einstufung und Bewertung von finanziellen Vermögenswerten (Paragraphen B8–B8C),
 - Wertminderung finanzieller Vermögenswerte (Paragraphen B8D–B8G),
 - eingebettete Derivate (Paragraph B9),
 - Darlehen der öffentlichen Hand (Paragraphen B10–B12),
 - Versicherungsverträge (Paragraph B13) und
 - latente Steuern im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen und Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnlichen Verpflichtungen (Paragraph B14).

Ausbuchung finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten

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

APPENDIX A

Defined terms

This appendix is an integral part of the IFRS.

date of transition to IFRSs	The beginning of the earliest period for which an entity presents full comparative information under IFRSs in its first IFRS financial statements .
deemed cost	An amount used as a surrogate for cost or depreciated cost at a given date. Subsequent depreciation or amortisation assumes that the entity had initially recognised the asset or liability at the given date and that its cost was equal to the deemed cost.
fair value	<i>Fair value</i> is the price that would be received to sell an asset or paid to transfer a liability in an orderly transaction between market participants at the measurement date. (See IFRS 13.)
first IFRS financial statements	The first annual financial statements in which an entity adopts IFRS Accounting Standards , by an explicit and unreserved statement of compliance with IFRS Accounting Standards .
first IFRS reporting period first-time adopter IFRS Accounting Standards	The latest reporting period covered by an entity's first IFRS financial statements . An entity that presents its first IFRS financial statements . IFRS Accounting Standards are accounting Standards issued by the International Accounting Standards Board. They comprise: (a) International Financial Reporting Standards; (b) International Accounting Standards; (c) IFRIC Interpretations; and (d) SIC Interpretations. IFRS Accounting Standards were previously known as International Financial Reporting Standards, IFRS, IFRSs and IFRS Standards.
opening IFRS statement of financial position previous GAAP	An entity's statement of financial position at the date of transition to IFRSs . The basis of accounting that a first-time adopter used immediately before adopting IFRSs.

APPENDIX B

Exceptions to the retrospective application of other IFRSs

This appendix is an integral part of the IFRS

An entity shall apply the following exceptions:

- (a) derecognition of financial assets and financial liabilities (paragraphs B2 and B3);
- (b) hedge accounting (paragraphs B4—B6);
- (c) non-controlling interests (paragraph B7);
- (d) classification and measurement of financial assets (paragraphs B8—B8C);
- (e) impairment of financial assets (paragraphs B8D—B8G);
- (f) embedded derivatives (paragraph B9);
- (g) government loans (paragraphs B10—B12);
- (h) insurance contracts (paragraph B13); and
- (i) deferred tax related to leases and decommissioning, restoration and similar liabilities (paragraph B14).

B1

Derecognition of financial assets and financial liabilities

Except as permitted by paragraph B3, a first-time adopter shall apply the derecognition requirements in IFRS 9 prospectively for transactions occurring on or after the date of transition to IFRSs. For example, if a first-time adopter derecognised non-derivative financial assets or non-derivative financial liabilities in accordance with its previous GAAP as a result of a transaction that occurred before the date of transition to IFRSs, it shall not recognise those assets and liabilities in accordance with IFRSs (unless they qualify for recognition as a result of a later transaction or event).

B2

1 Definition of IFRSs amended after the name changes introduced by the revised Constitution of the IFRS Foundation in 2010.

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

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

Fremdkapitalkosten

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

- D24 [gestrichen]

Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente

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

Ausgeprägte Hochinflation

- D26 Hat ein Unternehmen eine funktionale Währung, die die Währung eines Hochinflationslandes war oder ist, hat es zu ermitteln, ob diese Währung vor dem Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS einer ausgeprägten Hochinflation ausgesetzt war. Dies gilt sowohl für Unternehmen, die erstmals IFRS anwenden, als auch für Unternehmen, die IFRS bereits angewendet haben.
- D27 Die Währung eines Hochinflationslandes unterliegt einer ausgeprägten Hochinflation, wenn sie die beiden folgenden Merkmale aufweist:
- (a) Nicht alle Unternehmen mit Transaktionen und Salden in der Währung können auf einen zuverlässigen allgemeinen Preisindex zurückgreifen.
 - (b) Die Währung ist nicht in eine relativ stabile Fremdwährung umtauschbar. Die Umtauschbarkeit wird gemäß IAS 21 beurteilt.
- D28 Die funktionale Währung eines Unternehmens unterliegt vom Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung an nicht länger einer ausgeprägten Hochinflation. Dies ist der Zeitpunkt, an dem die funktionale Währung nicht länger eines der in Paragraph D27 genannten Merkmale aufweist oder wenn das Unternehmen zu einer funktionalen Währung übergeht, die keiner ausgeprägten Hochinflation unterliegt.
- D29 Fällt der Zeitpunkt des Übergangs eines Unternehmens auf IFRS auf den Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung oder danach, darf das Unternehmen alle vor dem Zeitpunkt der Normalisierung gehaltenen Vermögenswerte und Schulden mit dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS bewerten. Das Unternehmen darf diesen beizulegenden Zeitwert in seiner IFRS-Eröffnungsbilanz als Ersatz für die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der betreffenden Vermögenswerte oder Schulden verwenden.
- D30 Fällt der Zeitpunkt der Normalisierung der funktionalen Währung in eine zwölfmonatige Vergleichsperiode, kann die Vergleichsperiode unter der Voraussetzung kürzer als zwölf Monate sein, dass für diese kürzere Periode ein vollständiger Abschluss (im Sinne des Paragraphen 10 von IFRS 18) vorgelegt wird.

Gemeinschaftliche Vereinbarungen

- D31 Ein erstmaliger Anwender kann die Übergangsvorschriften in IFRS 11 mit folgenden Ausnahmen anwenden:
- (a) Bei der Anwendung der Übergangsvorschriften in IFRS 11 hat ein erstmaliger Anwender diese Vorschriften zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS anzuwenden.
 - (b) Beim Übergang von der Quotenkonsolidierung auf die Equity-Methode hat ein erstmaliger Anwender die Beteiligung gemäß IAS 36 zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auf Wertminderung zu prüfen, und zwar unabhängig davon, ob es einen Anhaltspunkt dafür gibt, dass die Beteiligung wertgemindert sein könnte. Jede etwaige Wertminderung ist als Anpassung der Gewinnrücklagen zum Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS auszuweisen.

Abraumkosten in der Produktionsphase eines Tagebaubergwerks

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

Financial assets or intangible assets accounted for in accordance with IFRIC 12

A first-time adopter may apply the transitional provisions in IFRIC 12.

D22

Borrowing costs

A first-time adopter can elect to apply the requirements of IAS 23 from the date of transition or from an earlier date as permitted by paragraph 28 of IAS 23. From the date on which an entity that applies this exemption begins to apply IAS 23, the entity:

D23

- (a) shall not restate the borrowing cost component that was capitalised under previous GAAP and that was included in the carrying amount of assets at that date; and
- (b) shall account for borrowing costs incurred on or after that date in accordance with IAS 23, including those borrowing costs incurred on or after that date on qualifying assets already under construction.

[deleted]

D24

Extinguishing financial liabilities with equity instruments

A first-time adopter may apply the transitional provisions in IFRIC 19 *Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments*.

D25

Severe hyperinflation

If an entity has a functional currency that was, or is, the currency of a hyperinflationary economy, it shall determine whether it was subject to severe hyperinflation before the date of transition to IFRSs. This applies to entities that are adopting IFRSs for the first time, as well as entities that have previously applied IFRSs.

D26

The currency of a hyperinflationary economy is subject to severe hyperinflation if it has both of the following characteristics:

D27

- (a) a reliable general price index is not available to all entities with transactions and balances in the currency;
- (b) the currency is not exchangeable into a relatively stable foreign currency. Exchangeability is assessed in accordance with IAS 21.

The functional currency of an entity ceases to be subject to severe hyperinflation on the functional currency normalisation date. That is the date when the functional currency no longer has either, or both, of the characteristics in paragraph D27, or when there is a change in the entity's functional currency to a currency that is not subject to severe hyperinflation.

D28

When an entity's date of transition to IFRSs is on, or after, the functional currency normalisation date, the entity may elect to measure all assets and liabilities held before the functional currency normalisation date at fair value on the date of transition to IFRSs. The entity may use that fair value as the deemed cost of those assets and liabilities in the opening IFRS statement of financial position.

D29

When the functional currency normalisation date falls within a 12-month comparative period, the comparative period may be less than 12 months, provided that a complete set of financial statements (as required by paragraph 10 of IFRS 18) is provided for that shorter period.

D30

Joint arrangements

A first-time adopter may apply the transition provisions in IFRS 11 with the following exceptions:

D31

- (a) When applying the transition provisions in IFRS 11, a first-time adopter shall apply these provisions at the date of transition to IFRS.
- (b) When changing from proportionate consolidation to the equity method, a first-time adopter shall test for impairment the investment in accordance with IAS 36 as at the date of transition to IFRS, regardless of whether there is any indication that the investment may be impaired. Any resulting impairment shall be recognised as an adjustment to retained earnings at the date of transition to IFRS.

Stripping costs in the production phase of a surface mine

A first-time adopter may apply the transitional provisions set out in paragraphs A1 to A4 of IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine*. In that paragraph, reference to the effective date shall be interpreted as 1 January 2013 or the beginning of the first IFRS reporting period, whichever is later.

D32

Designation von Verträgen über den Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens

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

Umsatzerlöse

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

Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen

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

ANHANG E

Kurzzeitige Befreiungen von IFRS

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Befreiung von der Vorschrift, Vergleichsinformationen für IFRS 9 anzupassen

- E1 Wenn die erste IFRS-Berichtsperiode eines Unternehmens vor dem 1. Januar 2019 beginnt und das Unternehmen die vervollständigte Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) anwendet, brauchen die Vergleichsinformationen im ersten IFRS-Abschluss des Unternehmens nicht die Vorschriften von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* oder der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) zu erfüllen, soweit sich die Angabepflichten in IFRS 7 auf Sachverhalte innerhalb des Anwendungsbereichs von IFRS 9 beziehen. Bei solchen Unternehmen sind, ausschließlich im Fall von IFRS 7 und IFRS 9 (2014) Verweise auf den „Zeitpunkt des Übergangs auf IFRS“ gleichbedeutend mit dem Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode.
- E2 Ein Unternehmen, das sich dafür entscheidet, in seinem ersten Jahr des Übergangs Vergleichsinformationen darzustellen, die nicht die Vorschriften von IFRS 7 und der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) erfüllen, hat
- (a) für Vergleichsinformationen über Posten, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen, anstelle der Vorschriften von IFRS 9 die Vorschriften seiner vorherigen Rechnungslegungsgrundsätze anzuwenden.
 - (b) diese Tatsache sowie die für die Erstellung dieser Informationen verwendete Grundlage anzugeben.
 - (c) etwaige Anpassungen zwischen der Bilanz zum Abschlussstichtag der Vergleichsperiode (d. h. der Bilanz, die Vergleichsinformationen nach vorherigen Rechnungslegungsgrundsätzen enthält) und der Bilanz zu Beginn der ersten IFRS-Berichtsperiode (d. h. der ersten Periode, die Informationen in Übereinstimmung mit IFRS 7 und der vervollständigten Fassung von IFRS 9 (veröffentlicht 2014) enthält) als Anpassungen infolge einer Änderung der Rechnungslegungsmethode zu behandeln und die in Paragraph 28 (a)–(e) und (f) (i) von IAS 8 verlangten Angaben zu machen. Paragraph 28 (f) (i) gilt nur für in der Bilanz zum Abschlussstichtag der Vergleichsperiode dargestellte Beträge.
 - (d) nach **Paragraph 6C (c) von IAS 8** zusätzliche Angaben bereitzustellen, wenn die Erfüllung der spezifischen Vorschriften in den IFRS nicht ausreicht, um es den Adressaten zu ermöglichen, die Auswirkungen einzelner Geschäftsvorfälle, sonstiger Ereignisse und Bedingungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu verstehen.
- E3–E7 [gestrichen]

Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung

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

Designation of contracts to buy or sell a non-financial item

IFRS 9 permits some contracts to buy or sell a non-financial item to be designated at inception as measured at fair value through profit or loss (see paragraph 2.5 of IFRS 9). Despite this requirement an entity is permitted to designate, at the date of transition to IFRSs, contracts that already exist on that date as measured at fair value through profit or loss but only if they meet the requirements of paragraph 2.5 of IFRS 9 at that date and the entity designates all similar contracts. **D33**

Revenue

A first-time adopter may apply the transition provisions in paragraph C5 of IFRS 15. In those paragraphs references to the 'date of initial application' shall be interpreted as the beginning of the first IFRS reporting period. If a first-time adopter decides to apply those transition provisions, it shall also apply paragraph C6 of IFRS 15. **D34**

A first-time adopter is not required to restate contracts that were completed before the earliest period presented. A completed contract is a contract for which the entity has transferred all of the goods or services identified in accordance with previous GAAP. **D35**

Foreign Currency Transactions and Advance Consideration

A first-time adopter need not apply IFRIC 22 *Foreign Currency Transactions and Advance Consideration* to assets, expenses and income in the scope of that Interpretation initially recognised before the date of transition to IFRS Standards. **D36**

APPENDIX E

Short-term exemptions from IFRSs

This appendix is an integral part of the IFRS.

Exemption from the requirement to restate comparative information for IFRS 9

If an entity's first IFRS reporting period begins before 1 January 2019 and the entity applies the completed version of IFRS 9 (issued in 2014), the comparative information in the entity's first IFRS financial statements need not comply with IFRS 7 *Financial Instruments*: Disclosure or the completed version of IFRS 9 (issued in 2014), to the extent that the disclosures required by IFRS 7 relate to items within the scope of IFRS 9. For such entities, references to the 'date of transition to IFRSs' shall mean, in the case of IFRS 7 and IFRS 9 (2014) only, the beginning of the first IFRS reporting period. **E1**

An entity that chooses to present comparative information that does not comply with IFRS 7 and the completed version of IFRS 9 (issued in 2014) in its first year of transition shall: **E2**

- (a) apply the requirements of its previous GAAP in place of the requirements of IFRS 9 to comparative information about items within the scope of IFRS 9.
- (b) disclose this fact together with the basis used to prepare this information.
- (c) treat any adjustment between the statement of financial position at the comparative period's reporting date (ie the statement of financial position that includes comparative information under previous GAAP) and the statement of financial position at the start of the first IFRS reporting period (ie the first period that includes information that complies with IFRS 7 and the completed version of IFRS 9 (issued in 2014)) as arising from a change in accounting policy and give the disclosures required by paragraph 28 (a)—(e) and (f) (i) of IAS 8. Paragraph 28 (f) (i) applies only to amounts presented in the statement of financial position at the comparative period's reporting date.
- (d) apply paragraph 6C (c) of IAS 8 to provide additional disclosures when compliance with the specific requirements in IFRSs is insufficient to enable users to understand the impact of particular transactions, other events and conditions on the entity's financial position and financial performance.

[deleted]

E3—E7

Uncertainty over income tax treatments

A first-time adopter whose date of transition to IFRSs is before 1 July 2017 may elect not to reflect the application of IFRIC 23 *Uncertainty over Income Tax Treatments* in comparative information in its first IFRS financial statements. An entity that makes that election shall recognise the cumulative effect of applying IFRIC 23 as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at the beginning of its first IFRS reporting period. **E8**

durch Eigenkapitalinstrumente eingestuft, so hat es, wenn es notwendig ist, die Abschlussadressaten über die künftigen Zahlungsströme im Zusammenhang mit der anteilsbasierten Vergütungsvereinbarung zu informieren, den Betrag anzugeben, den es voraussichtlich an die Steuerbehörde abführen wird, um die Steuerschuld des Mitarbeiters zu begleichen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 53 Bei anteilsbasierten Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente ist dieser IFRS auf Anteile, Anteilsoptionen und andere Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, die nach dem 7. November 2002 gewährt wurden und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS noch nicht erdient waren.
- 54 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, diesen IFRS auf andere gewährte Eigenkapitalinstrumente anzuwenden, sofern das Unternehmen den am Bewertungsstichtag bestimmten beizulegenden Zeitwert dieser Eigenkapitalinstrumente veröffentlicht hat.
- 55 Bei allen gewährten Eigenkapitalinstrumenten, auf die dieser IFRS angewendet wird, ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen und ggf. des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen für die früheste dargestellte Berichtsperiode vorzunehmen.
- 56 Alle gewährten Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS keine Anwendung findet (also alle bis einschließlich 7. November 2002 gewährten Eigenkapitalinstrumente), unterliegen dennoch den Angabepflichten gemäß den Paragraphen 44 und 45.
- 57 Ändert ein Unternehmen nach Inkrafttreten dieses IFRS die Vertragsbedingungen für gewährte Eigenkapitalinstrumente, auf die dieser IFRS nicht angewendet worden ist, sind dennoch für die Bilanzierung derartiger Änderungen die Paragraphen 26–29 maßgeblich.
- 58 Der IFRS ist rückwirkend auf Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses IFRS bestanden. Für diese Schulden ist eine Anpassung der Vergleichsinformationen vorzunehmen; hierzu gehört auch eine Anpassung des Eröffnungsbilanzwerts der Gewinnrücklagen in der frühesten dargestellten Berichtsperiode, für die die Vergleichsinformationen angepasst worden sind; eine Pflicht zur Anpassung der Vergleichsinformationen besteht allerdings nicht für Informationen, die sich auf eine Berichtsperiode oder einen Zeitpunkt vor dem 7. November 2002 beziehen.
- 59 Es wird empfohlen, aber nicht vorgeschrieben, den IFRS rückwirkend auf andere Schulden aus anteilsbasierten Vergütungen anzuwenden, wie beispielsweise auf Schulden, die in einer Berichtsperiode beglichen wurden, für die Vergleichsinformationen aufgeführt sind.
- 59A Ein Unternehmen hat die Änderungen in den Paragraphen 30–31, 33–33H und B44A–B44C wie nachfolgend angegeben anzuwenden. Frühere Perioden sind nicht anzupassen.
- (a) Die Änderungen in den Paragraphen B44A–B44C gelten nur für Änderungen der Vertragsbedingungen einer anteilsbasierten Vergütung, die am oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Änderungen dieses Standards eintreten.
 - (b) Die Änderungen in den Paragraphen 30–31 und 33–33D gelten für anteilsbasierte Vergütungen, die am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen nicht erdient sind, und für anteilsbasierte Vergütungen, die zum oder nach dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährt werden. Bei nicht erdienten, vor dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährten anteilsbasierten Vergütungen hat ein Unternehmen die Schuld zu diesem Zeitpunkt neu zu bewerten und die Auswirkung der Neubewertung in der Berichtsperiode, in der die Änderungen erstmals angewandt werden, im Anfangssaldo der Gewinnrücklagen (bzw. anderer Bestandteile des Eigenkapitals) auszuweisen.
 - (c) Die Änderungen in den Paragraphen 33E–33H und die Änderung des Paragraphen 52 gelten für anteilsbasierte Vergütungen, die am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen nicht erdient sind (oder erdient sind, aber nicht ausgeübt wurden), und für anteilsbasierte Vergütungen, die am oder nach dem Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen gewährt werden. Bei nicht erdienten (oder erdienten, aber nicht ausgeübt) anteilsbasierten Vergütungen (oder deren Bestandteilen), die als anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich eingestuft waren, infolge der Änderungen nun aber als anteilsbasierte Vergütungen mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente einzustufen sind, ist der Buchwert der aus der anteilsbasierten Vergütung resultierenden Schuld am Tag der erstmaligen Anwendung der Änderungen in das Eigenkapital umzugliedern.
- 59B Unbeschadet der Vorschriften in Paragraph 59A kann ein Unternehmen die Änderungen in Paragraph 63D vorbehaltlich der Übergangsvorschriften der Paragraphen 53–59 dieses Standards nur dann rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ anwenden, wenn dabei keine nachträglichen Erkenntnisse verwendet werden. Wenn sich ein Unternehmen für eine rückwirkende Anwendung entscheidet, muss es sämtliche in der Verlautbarung *Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen* (Änderungen an IFRS 2) enthaltenen Änderungen rückwirkend anwenden.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

of the amount that it expects to transfer to the tax authority to settle the employee's tax obligation when it is necessary to inform users about the future cash flow effects associated with the share-based payment arrangement.

TRANSITIONAL PROVISIONS

For equity-settled share-based payment transactions, the entity shall apply this IFRS to grants of shares, share options or other equity instruments that were granted after 7 November 2002 and had not yet vested at the effective date of this IFRS. 53

The entity is encouraged, but not required, to apply this IFRS to other grants of equity instruments if the entity has disclosed publicly the fair value of those equity instruments, determined at the measurement date. 54

For all grants of equity instruments to which this IFRS is applied, the entity shall restate comparative information and, where applicable, adjust the opening balance of retained earnings for the earliest period presented. 55

For all grants of equity instruments to which this IFRS has not been applied (e.g. equity instruments granted on or before 7 November 2002), the entity shall nevertheless disclose the information required by paragraphs 44 and 45. 56

If, after the IFRS becomes effective, an entity modifies the terms or conditions of a grant of equity instruments to which this IFRS has not been applied, the entity shall nevertheless apply paragraphs 26—29 to account for any such modifications. 57

For liabilities arising from share-based payment transactions existing at the effective date of this IFRS, the entity shall apply the IFRS retrospectively. For these liabilities, the entity shall restate comparative information, including adjusting the opening balance of retained earnings in the earliest period presented for which comparative information has been restated, except that the entity is not required to restate comparative information to the extent that the information relates to a period or date that is earlier than 7 November 2002. 58

The entity is encouraged, but not required, to apply retrospectively the IFRS to other liabilities arising from share-based payment transactions, for example, to liabilities that were settled during a period for which comparative information is presented. 59

An entity shall apply the amendments in paragraphs 30—31, 33—33H and B44A—B44C as set out below. Prior periods shall not be restated. 59A

- (a) The amendments in paragraphs B44A—B44C apply only to modifications that occur on or after the date that an entity first applies the amendments.
- (b) The amendments in paragraphs 30—31 and 33—33D apply to share-based payment transactions that are unvested at the date that an entity first applies the amendments and to share-based payment transactions with a grant date on or after the date that an entity first applies the amendments. For unvested share-based payment transactions granted prior to the date that an entity first applies the amendments, an entity shall remeasure the liability at that date and recognise the effect of the remeasurement in opening retained earnings (or other component of equity, as appropriate) of the reporting period in which the amendments are first applied.
- (c) The amendments in paragraphs 33E—33H and the amendment to paragraph 52 apply to share-based payment transactions that are unvested (or vested but unexercised), at the date that an entity first applies the amendments and to share-based payment transactions with a grant date on or after the date that an entity first applies the amendments. For unvested (or vested but unexercised) share-based payment transactions (or components thereof) that were previously classified as cash-settled share-based payments but now are classified as equity-settled in accordance with the amendments, an entity shall reclassify the carrying value of the share-based payment liability to equity at the date that it first applies the amendments.

Notwithstanding the requirements in paragraph 59A, an entity may apply the amendments in paragraph 63D retrospectively, subject to the transitional provisions in paragraphs 53—59 of this Standard, in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ if and only if it is possible without hindsight. If an entity elects retrospective application, it must do so for all of the amendments made by *Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions* (Amendments to IFRS 2). 59B

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 60 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen den IFRS auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Januar 2005 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 61 Durch IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) und die *Verbesserungen der IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (überarbeitet 2008) auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- 62 Die folgenden Änderungen sind rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen:
- (a) die Vorschriften in Paragraph 21A hinsichtlich der Behandlung von Bedingungen, bei denen es sich nicht um Erdienungsbedingungen handelt,
 - (b) die in Anhang A überarbeiteten Definitionen der Begriffe „erdienen“ (vorher: ausübbar werden) und „Erdienungsbedingungen“ (vorher: Ausübungsbedingungen),
 - (c) die Änderungen in den Paragraphen 28 und 28A hinsichtlich Annullierungen.
- Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine Periode an, die vor dem 1. Januar 2009 beginnt, hat es dies anzugeben.
- 63 Die nachstehend aufgeführten Änderungen, die mit der Verlautbarung *Konzerninterne anteilsbasierte Vergütungen mit Barausgleich*, veröffentlicht im Juni 2009, vorgenommen wurden, sind vorbehaltlich der Übergangsvorschriften in den Paragraphen 53–59 gemäß IAS 8 rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen:
- (a) In Bezug auf die Bilanzierung von Transaktionen zwischen Konzernunternehmen die Änderung des Paragraphen 2, die Streichung des Paragraphen 3 und die Einfügung der Paragraphen 3A und 43A–43D sowie der Paragraphen B45, B47, B50, B54, B56–B58 und B60 in Anhang B.
 - (b) Die überarbeiteten Definitionen der folgenden Begriffe in Anhang A:
 - anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich,
 - anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente,
 - anteilsbasierte Vergütungsvereinbarung und
 - anteilsbasierte Vergütung.
- Sind die für eine rückwirkende Anwendung notwendigen Informationen nicht verfügbar, hat das Unternehmen in seinem Einzelabschluss die zuvor im Konzernabschluss erfassten Beträge auszuweisen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine vor dem 1. Januar 2010 beginnende Berichtsperiode an, so hat es dies anzugeben.
- 63A Durch IFRS 10 *Konzernabschlüsse* und IFRS 11, veröffentlicht im Mai 2011, wurden Paragraph 5 und Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 63B Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 15 und 19 geändert. In Anhang A wurden die Definitionen der Begriffe „Erdienungsbedingungen“ (vorher: Ausübungsbedingungen) und „Marktbedingung“ geändert und die Definitionen der Begriffe „Leistungsbedingung“ und „Dienstbedingung“ eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Änderungen prospektiv auf am oder nach dem 1. Juli 2014 gewährte anteilsbasierte Vergütungen anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63C Durch IFRS 9 (in der im Juli 2014 veröffentlichten Fassung) wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 63D Mit der im Juni 2016 veröffentlichten Verlautbarung *Einstufung und Bewertung anteilsbasierter Vergütungen* (Änderungen an IFRS 2) wurden die Paragraphen 19, 30–31, 33, 52 und 63 geändert und die Paragraphen 33A–33H, 59A–59B, 63D und B44A–B44C mit deren Überschriften eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 63E Durch die 2018 veröffentlichte Verlautbarung *Änderung der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurde in Anhang A die Fußnote am Ende der Definition des Begriffs „Eigenkapitalinstrument“ geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Die Änderung an IFRS 2 ist vorbehaltlich der Übergangsvorschriften in den Paragraphen 53–59 dieses Standards gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen*

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. 60
If an entity applies the IFRS for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact.

IFRS 3 (as revised in 2008) and *Improvements to IFRSs* issued in April 2009 amended paragraph 5. An entity shall apply 61
those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. Earlier application is permitted. If an entity
applies IFRS 3 (revised 2008) for an earlier period, the amendments shall also be applied for that earlier period.

An entity shall apply the following amendments retrospectively in annual periods beginning on or after 1 January 2009: 62
(a) the requirements in paragraph 21A in respect of the treatment of non-vesting conditions;
(b) the revised definitions of “vest” and “vesting conditions” in Appendix A;
(c) the amendments in paragraphs 28 and 28A in respect of cancellations.
Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for a period beginning before 1 January 2009, it
shall disclose that fact.

An entity shall apply the following amendments made by *Group Cash-settled Share-based Payment Transactions* issued in 63
June 2009 retrospectively, subject to the transitional provisions in paragraphs 53—59, in accordance with IAS 8 for annual
periods beginning on or after 1 January 2010:

- (a) the amendment of paragraph 2, the deletion of paragraph 3 and the addition of paragraphs 3A and 43A—43D
and of paragraphs B45, B47, B50, B54, B56—B58 and B60 in Appendix B in respect of the accounting for transactions
among group entities.
- (b) the revised definitions in Appendix A of the following terms:
 - cash-settled share-based payment transaction,
 - equity-settled share-based payment transaction,
 - share-based payment arrangement, and
 - share-based payment transaction.

If the information necessary for retrospective application is not available, an entity shall reflect in its separate or individual
financial statements the amounts previously recognised in the group’s consolidated financial statements. Earlier applica-
tion is permitted. If an entity applies the amendments for a period beginning before 1 January 2010, it shall disclose
that fact.

IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* and IFRS 11, issued in May 2011, amended paragraph 5 and Appendix A. An 63A
entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10 and IFRS 11.

Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraphs 15 and 19. In Appendix 63B
A, the definitions of “vesting conditions” and “market condition” were amended and the definitions of “performance
condition” and “service condition” were added. An entity shall prospectively apply that amendment to share-based pay-
ment transactions for which the grant date is on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies
that amendment for an earlier period it shall disclose that fact.

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 6. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 9. 63C

Classification and Measurement of Share-based Payment Transactions (Amendments to IFRS 2), issued in June 2016, 63D
amended paragraphs 19, 30—31, 33, 52 and 63 and added paragraphs 33A—33H, 59A—59B, 63D and B44A—B44C and
their related headings. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2018.
Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards, issued in 2018, amended the footnote to the 63E
definition of an equity instrument in Appendix A. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on
or after 1 January 2020. Earlier application is permitted if at the same time an entity also applies all other amendments
made by *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*. An entity shall apply the amendment
to IFRS 2 retrospectively, subject to the transitional provisions in paragraphs 53—59 of this Standard, in accordance
with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.¹ However, if an entity determines that retrospective

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler¹ rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderung an IFRS 2 mit Verweis auf die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.

RÜCKNAHME VON INTERPRETATIONEN

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

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

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

ANHANG A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Anteilsbasierte Vergütung mit Barausgleich

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

Mitarbeiter und andere, die ähnliche Leistungen erbringen

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

Eigenkapitalinstrument

Ein Vertrag, der einen Residualanspruch an den Vermögenswerten nach Abzug aller dazugehörigen Schulden begründet⁵.

Gewährtes Eigenkapitalinstrument

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

Anteilsbasierte Vergütung mit Ausgleich durch Eigenkapitalinstrumente

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

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

Beizulegender Zeitwert

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

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

⁵ In dem 2018 veröffentlichten *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* ist eine Schuld definiert als eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens, eine wirtschaftliche Ressource als Ergebnis früherer Ereignisse zu übertragen.

application would be impracticable or would involve undue cost or effort, it shall apply the amendment to IFRS 2 by reference to paragraphs 23—28, 50—53 and 54F of IAS 8.

WITHDRAWAL OF INTERPRETATIONS

Group Cash-settled Share-based Payment Transactions issued in June 2009 supersedes IFRIC 8 *Scope of IFRS 2* and IFRIC 11 *IFRS 2—Group and Treasury Share Transactions*. The amendments made by that document incorporated the previous requirements set out in IFRIC 8 and IFRIC 11 as follows:

- (a) amended paragraph 2 and added paragraph 13A in respect of the accounting for transactions in which the entity cannot identify specifically some or all of the goods or services received. Those requirements were effective for annual periods beginning on or after 1 May 2006.
- (b) added paragraphs B46, B48, B49, B51—B53, B55, B59 and B61 in Appendix B in respect of the accounting for transactions among group entities. Those requirements were effective for annual periods beginning on or after 1 March 2007.

Those requirements were applied retrospectively in accordance with the requirements of IAS 8, subject to the transitional provisions of IFRS 2.

APPENDIX A

Defined terms

This appendix is an integral part of the IFRS.

Cash-settled share-based payment transaction	A share-based payment transaction in which the entity acquires goods or services by incurring a liability to transfer cash or other assets to the supplier of those goods or services for amounts that are based on the price (or value) of equity instruments (including shares or share options) of the entity or another group entity.
Employees and others providing similar services	Individuals who render personal services to the entity and either (a) the individuals are regarded as employees for legal or tax purposes, (b) the individuals work for the entity under its direction in the same way as individuals who are regarded as employees for legal or tax purposes, or (c) the services rendered are similar to those rendered by employees. For example, the term encompasses all management personnel, i.e. those persons having authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the entity, including non-executive directors.
Equity instrument	A contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities ⁵ .
Equity instrument granted	The right (conditional or unconditional) to an equity instrument of the entity conferred by the entity on another party, under a share-based payment arrangement.
Equity-settled share-based payment transaction	A share-based payment transaction in which the entity <ul style="list-style-type: none"> (a) receives goods or services as consideration for its own equity instruments (including shares or share options), or (b) receives goods or services but has no obligation to settle the transaction with the supplier.
Fair value	The amount for which an asset could be exchanged, a liability settled, or an equity instrument granted could be exchanged, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.

⁵ The *Conceptual Framework for Financial Reporting* issued in 2018 defines a liability as a present obligation of the entity to transfer an economic resource as a result of past events.

Erwerber auch zusätzliche Vermögenswerte und Schulden anzusetzen, wenn er neue Informationen über Fakten und Umstände erhalten hat, die zum Erwerbszeitpunkt bestanden und die zum Ansatz dieser Vermögenswerte und Schulden zu diesem Stichtag geführt hätten, wenn sie bekannt gewesen wären. Der Bewertungszeitraum endet, sobald der Erwerber die Informationen erhält, die er über Fakten und Umstände zum Erwerbszeitpunkt gesucht hat, oder erfährt, dass keine weiteren Informationen verfügbar sind. Der Bewertungszeitraum darf jedoch ein Jahr vom Erwerbszeitpunkt an nicht überschreiten.

- 46 Der Bewertungszeitraum ist der Zeitraum nach dem Erwerbszeitpunkt, in dem der Erwerber die bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzten vorläufigen Beträge anpassen kann. Der Bewertungszeitraum gibt dem Erwerber eine angemessene Zeit, sodass dieser die Informationen erhalten kann, die benötigt werden, um Folgendes zum Erwerbszeitpunkt gemäß diesem IFRS zu identifizieren und zu bewerten:
- (a) die erworbenen identifizierbaren Vermögenswerte, die übernommenen Schulden und alle nicht beherrschenden Anteile an dem erworbenen Unternehmen,
 - (b) die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung (oder der andere bei der Bestimmung des Geschäfts- oder Firmenwerts verwendete Betrag),
 - (c) die bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss zuvor vom Erwerber an dem erworbenen Unternehmen gehaltenen Eigenkapitalanteile und
 - (d) der resultierende Geschäfts- oder Firmenwert oder Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter Marktwert.
- 47 Bei der Ermittlung, ob nach dem Erwerbszeitpunkt erhaltene Informationen zu einer Anpassung der bilanzierten vorläufigen Beträge führen sollten oder ob diese Informationen Ereignisse betreffen, die nach dem Erwerbszeitpunkt stattfanden, hat der Erwerber alle relevanten Faktoren zu berücksichtigen. Zu den relevanten Faktoren gehören der Tag, an dem zusätzliche Informationen empfangen werden, und die Tatsache, ob der Erwerber einen Grund für eine Änderung der vorläufigen Beträge identifizieren kann. Informationen, die kurz nach dem Erwerbszeitpunkt empfangen werden, spiegeln wahrscheinlich eher die Umstände zum Erwerbszeitpunkt wider als Informationen, die mehrere Monate später empfangen werden. Zum Beispiel: die Veräußerung eines Vermögenswerts an einen Dritten kurz nach dem Erwerbszeitpunkt zu einem Betrag, der wesentlich von dessen zu jenem Stichtag ermittelten vorläufigen beizulegenden Zeitwert abweicht, weist wahrscheinlich auf einen Fehler beim vorläufigen Betrag hin, wenn kein dazwischen liegendes Ereignis, das dessen beizulegenden Zeitwert geändert hat, identifiziert werden kann.
- 48 Der Erwerber erfasst eine Erhöhung (Herabsetzung) des vorläufigen Betrags, der für einen identifizierbaren Vermögenswert (eine identifizierbare Schuld) angesetzt war, indem er den Geschäfts- oder Firmenwert verringert (erhöht). Aufgrund von neuen im Bewertungszeitraum erhaltenen Informationen werden manchmal die vorläufigen Beträge von mehr als einem Vermögenswert oder einer Schuld angepasst. So könnte der Erwerber beispielsweise eine Schuld übernommen haben, die in Schadenersatzleistungen aufgrund eines Unfalls in einem der Betriebe des erworbenen Unternehmens besteht, die insgesamt oder teilweise von der Haftpflichtversicherung des erworbenen Unternehmens gedeckt sind. Erhält der Erwerber während des Bewertungszeitraums neue Informationen über den beizulegenden Zeitwert dieser Schuld zum Erwerbszeitpunkt, würden sich die Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des für die Schuld angesetzten vorläufigen Betrags und eine entsprechende Anpassung des Geschäfts- oder Firmenwerts aufgrund einer Änderung des vorläufigen Betrags, der für den gegen den Versicherer bestehenden Anspruch angesetzt wurde, (im Ganzen oder teilweise) gegenseitig aufheben.
- 49 Während des Bewertungszeitraums hat der Erwerber Anpassungen der vorläufigen Beträge so zu erfassen, als wäre die Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses zum Erwerbszeitpunkt abgeschlossen worden. Somit hat der Erwerber Vergleichsinformationen für frühere Perioden, die im Abschluss bei Bedarf dargestellt werden, zu überarbeiten und Änderungen bei erfassten planmäßigen Abschreibungen oder sonstigen Auswirkungen auf den Ertrag vorzunehmen, indem er die erstmalige Bilanzierung vervollständigt.
- 50 Nach dem Bewertungszeitraum darf der Erwerber die Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses nur überarbeiten, um einen Fehler gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* zu berichtigen.

Bestimmung des Umfangs eines Unternehmenszusammenschlusses

- 51 Der Erwerber und das erworbene Unternehmen können schon vor Beginn der Verhandlungen über den Unternehmenszusammenschluss eine Beziehung oder andere Vereinbarung unterhalten haben oder sie können während der Verhandlungen eine von dem Unternehmenszusammenschluss unabhängige Vereinbarung eingehen. In beiden Fällen hat der Erwerber alle Beträge zu identifizieren, die nicht zu dem gehören, was der Erwerber und das erworbene Unternehmen (oder dessen frühere Eigentümer) bei dem Unternehmenszusammenschluss ausgetauscht haben, d. h. Beträge, die nicht Teil des Austauschs für das erworbene Unternehmen sind. Der Erwerber hat bei Anwendung der Erwerbsmethode nur die für das erworbene Unternehmen übertragene Gegenleistung und die im Austausch für das erworbene Unternehmen erworbenen Vermögenswerte und übernommenen Schulden anzusetzen. Separate Transaktionen sind gemäß den entsprechenden IFRS zu bilanzieren.

information is obtained about facts and circumstances that existed as of the acquisition date and, if known, would have resulted in the recognition of those assets and liabilities as of that date. The measurement period ends as soon as the acquirer receives the information it was seeking about facts and circumstances that existed as of the acquisition date or learns that more information is not obtainable. However, the measurement period shall not exceed one year from the acquisition date.

The measurement period is the period after the acquisition date during which the acquirer may adjust the provisional amounts recognised for a business combination. The measurement period provides the acquirer with a reasonable time to obtain the information necessary to identify and measure the following as of the acquisition date in accordance with the requirements of this IFRS:

- (a) the identifiable assets acquired, liabilities assumed and any non-controlling interest in the acquiree;
- (b) the consideration transferred for the acquiree (or the other amount used in measuring goodwill);
- (c) in a business combination achieved in stages, the equity interest in the acquiree previously held by the acquirer; and
- (d) the resulting goodwill or gain on a bargain purchase.

The acquirer shall consider all pertinent factors in determining whether information obtained after the acquisition date should result in an adjustment to the provisional amounts recognised or whether that information results from events that occurred after the acquisition date. Pertinent factors include the date when additional information is obtained and whether the acquirer can identify a reason for a change to provisional amounts. Information that is obtained shortly after the acquisition date is more likely to reflect circumstances that existed at the acquisition date than is information obtained several months later. For example, unless an intervening event that changed its fair value can be identified, the sale of an asset to a third party shortly after the acquisition date for an amount that differs significantly from its provisional fair value measured at that date is likely to indicate an error in the provisional amount.

The acquirer recognises an increase (decrease) in the provisional amount recognised for an identifiable asset (liability) by means of a decrease (increase) in goodwill. However, new information obtained during the measurement period may sometimes result in an adjustment to the provisional amount of more than one asset or liability. For example, the acquirer might have assumed a liability to pay damages related to an accident in one of the acquiree's facilities, part or all of which are covered by the acquiree's liability insurance policy. If the acquirer obtains new information during the measurement period about the acquisition-date fair value of that liability, the adjustment to goodwill resulting from a change to the provisional amount recognised for the liability would be offset (in whole or in part) by a corresponding adjustment to goodwill resulting from a change to the provisional amount recognised for the claim receivable from the insurer.

During the measurement period, the acquirer shall recognise adjustments to the provisional amounts as if the accounting for the business combination had been completed at the acquisition date. Thus, the acquirer shall revise comparative information for prior periods presented in financial statements as needed, including making any change in depreciation, amortisation or other income effects recognised in completing the initial accounting.

After the measurement period ends, the acquirer shall revise the accounting for a business combination only to correct an error in accordance with IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*.

Determining what is part of the business combination transaction

The acquirer and the acquiree may have a pre-existing relationship or other arrangement before negotiations for the business combination began, or they may enter into an arrangement during the negotiations that is separate from the business combination. In either situation, the acquirer shall identify any amounts that are not part of what the acquirer and the acquiree (or its former owners) exchanged in the business combination, ie amounts that are not part of the exchange for the acquiree. The acquirer shall recognise as part of applying the acquisition method only the consideration transferred for the acquiree and the assets acquired and liabilities assumed in the exchange for the acquiree. Separate transactions shall be accounted for in accordance with the relevant IFRSs.

- 64D** [gestrichen]
- 64E** Durch IFRS 10, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 7, B13 und B63 (e) sowie Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64F** Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 20, 29, 33 und 47, die Definition des Begriffs „beizulegender Zeitwert“ in Anhang A und die Paragraphen B22, B40, B43–B46, B49 und B64 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64G** Mit der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27), veröffentlicht im Oktober 2012, wurde Paragraph 7 geändert und Paragraph 2A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung der Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- 64H** [gestrichen]
- 64I** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 40 und 58 geändert und Paragraph 67A samt zugehöriger Überschrift eingefügt. Diese Änderung ist prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerb am oder nach dem 1. Juli 2014 stattgefunden hat. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Ein Unternehmen kann die Änderung früher anwenden, wenn auch IFRS 9 und IAS 37 (jeweils in der durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, geänderten Fassung) angewendet werden. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es dies anzugeben.
- 64J** Mit den im Dezember 2013 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, wurde Paragraph 2 (a) geändert. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 64K** Durch IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*, veröffentlicht im Mai 2014, wurde Paragraph 56 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 64L** Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 16, 42, 53, 56, 58 und B41 geändert und die Paragraphen 64A, 64D und 64H gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64M** Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 14, 17, B32 und B42 geändert, die Paragraphen B28–B30 und deren Überschrift gestrichen und die Paragraphen 28A–28B und deren Überschrift eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64N** Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 17, 20, 21, 35 und B63 geändert und wurden nach Paragraph 31 eine Überschrift und Paragraph 31A hinzugefügt. Durch *Änderungen an IFRS 17*, veröffentlicht im Juni 2020, wurde Paragraph 31A geändert. Die Änderungen am Paragraphen 17 sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerb nach erstmaliger Anwendung von IFRS 17 stattfindet. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind die anderen Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 64O** Durch die im Dezember 2017 veröffentlichten *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2015–2017* wurde Paragraph 42A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 64P** Mit der im Oktober 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Definition eines Geschäftsbetriebs* wurden die Paragraphen B7A–B7C, B8A und B12A–B12D eingefügt, die Definition des Begriffs „Geschäftsbetrieb“ in Anhang A geändert, die Paragraphen 3, B7–B9, B11 und B12 geändert und Paragraph B10 gestrichen. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt, und auf Erwerbe von Vermögenswerten, die zu oder nach Beginn dieser Periode getätigt werden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 64Q** Durch die Verlautbarung *Verweise auf das Rahmenkonzept*, veröffentlicht im Mai 2020, wurden die Paragraphen 11, 14, 21, 22 und 23 geändert und die Paragraphen 21A, 21B, 21C und 23A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, bei denen der Erwerbszeitpunkt mit dem Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnenden Geschäftsjahrs zusammenfällt oder danach liegt. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle mit der im März 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* vorgenommenen Änderungen anwendet oder diese bereits vorher angewendet hat.
- 64R** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 50 und B64 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

[deleted]	64D
IFRS 10, issued in May 2011, amended paragraphs 7, B13, B63 (e) and Appendix A. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 10.	64E
IFRS 13 <i>Fair Value Measurement</i> , issued in May 2011, amended paragraphs 20, 29, 33, 47, amended the definition of fair value in Appendix A and amended paragraphs B22, B40, B43—B46, B49 and B64. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13.	64F
<i>Investment Entities</i> (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraph 7 and added paragraph 2A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of <i>Investment Entities</i> is permitted. If an entity applies these amendments earlier it shall also apply all amendments included in <i>Investment Entities</i> at the same time.	64G
[deleted]	64H
<i>Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle</i> , issued in December 2013, amended paragraphs 40 and 58 and added paragraph 67A and its related heading. An entity shall apply that amendment prospectively to business combinations for which the acquisition date is on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. An entity may apply the amendment earlier provided that IFRS 9 and IAS 37 (both as amended by <i>Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle</i>) have also been applied. If an entity applies that amendment earlier it shall disclose that fact.	64I
<i>Annual Improvements Cycle 2011–2013</i> issued in December 2013 amended paragraph 2 (a). An entity shall apply that amendment prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact.	64J
IFRS 15 <i>Revenue from Contracts with Customers</i> , issued in May 2014, amended paragraph 56. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 15.	64K
IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 16, 42, 53, 56, 58 and B41 and deleted paragraphs 64A, 64D and 64H. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9.	64L
IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraphs 14, 17, B32 and B42, deleted paragraphs B28—B30 and their related heading and added paragraphs 28A—28B and their related heading. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16.	64M
IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraphs 17, 20, 21, 35 and B63, and after paragraph 31 added a heading and paragraph 31A. <i>Amendments to IFRS 17</i> , issued in June 2020, amended paragraph 31A. An entity shall apply the amendments to paragraph 17 to business combinations with an acquisition date after the date of initial application of IFRS 17. An entity shall apply the other amendments when it applies IFRS 17.	64N
<i>Annual Improvements to IFRS Standards 2015—2017 Cycle</i> , issued in December 2017, added paragraph 42A. An entity shall apply those amendments to business combinations for which the acquisition date is on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments earlier, it shall disclose that fact.	64O
<i>Definition of a Business</i> , issued in October 2018, added paragraphs B7A—B7C, B8A and B12A—B12D, amended the definition of the term 'business' in Appendix A, amended paragraphs 3, B7—B9, B11 and B12 and deleted paragraph B10. An entity shall apply these amendments to business combinations for which the acquisition date is on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 January 2020 and to asset acquisitions that occur on or after the beginning of that period. Earlier application of these amendments is permitted. If an entity applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.	64P
<i>Reference to the Conceptual Framework</i> , issued in May 2020, amended paragraphs 11, 14, 21, 22 and 23 and added paragraphs 21A, 21B, 21C and 23A. An entity shall apply those amendments to business combinations for which the acquisition date is on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted if at the same time or earlier an entity also applies all the amendments made by <i>Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards</i> , issued in March 2018.	64Q
IFRS 18 <i>Presentation and Disclosure in Financial Statements</i> issued in April 2024 amended paragraphs 50 and B64. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.	64R

- (ii) eine Beschreibung der Gründe, weshalb die Transaktion zu einem Gewinn führte.
- (o) Für jeden Unternehmenszusammenschluss, bei dem der Erwerber zum Erwerbszeitpunkt weniger als 100 Prozent der Eigenkapitalanteile an dem erworbenen Unternehmen hält:
 - (i) der zum Erwerbszeitpunkt angesetzte Betrag des nicht beherrschenden Anteils an dem erworbenen Unternehmen und die Bewertungsgrundlage für diesen Betrag und
 - (ii) für jeden nicht beherrschenden Anteil an dem erworbenen Unternehmen, der zum beizulegenden Zeitwert bewertet wurde, das/die Bewertungsverfahren und die wesentlichen Inputfaktoren, die zur Ermittlung dieses Werts verwendet wurden.
- (p) Bei einem sukzessiven Unternehmenszusammenschluss:
 - (i) der zum Erwerbszeitpunkt geltende beizulegende Zeitwert des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, der unmittelbar vor dem Erwerbszeitpunkt vom Erwerber gehalten wurde, und
 - (ii) jeglicher Gewinn oder Verlust, der aufgrund einer Neubewertung des Eigenkapitalanteils an dem erworbenen Unternehmen, das vor dem Unternehmenszusammenschluss vom Erwerber gehalten wurde (siehe Paragraph 42), zum beizulegenden Zeitwert erfasst wurde, und der Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem dieser Gewinn bzw. Verlust ausgewiesen wurde.
- (q) Die folgenden Angaben:
 - (i) die Erlöse sowie die Gewinne oder Verluste des erworbenen Unternehmens seit dem Erwerbszeitpunkt, welche in der Konzerngesamtergebnisrechnung für die betreffende Periode enthalten sind, und
 - (ii) die Erlöse sowie die Gewinne oder Verluste des zusammengeschlossenen Unternehmens für die aktuelle Periode, als ob der Erwerbszeitpunkt für alle Unternehmenszusammenschlüsse, die während des Geschäftsjahrs stattgefunden haben, am Anfang der Periode des laufenden Geschäftsjahrs gewesen wäre.

Ist die Bereitstellung der in diesem Unterparagraphen verlangten Angaben undurchführbar, hat der Erwerber dies anzugeben und zu erklären, warum die Bereitstellung undurchführbar ist. Der Begriff „undurchführbar“ wird in diesem IFRS mit derselben Bedeutung verwendet wie in IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*.

B65 Für die Unternehmenszusammenschlüsse der Periode, die einzeln betrachtet unwesentlich, zusammen betrachtet jedoch wesentlich sind, hat der Erwerber die in den Paragraphen B64 (e)–(q) vorgeschriebenen Angaben zusammengefasst zu machen.

B66 Liegt der Erwerbszeitpunkt bei einem Unternehmenszusammenschluss nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung, hat der Erwerber die in Paragraph B64 verlangten Angaben zu machen, es sei denn die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses ist zum Zeitpunkt der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung noch nicht abgeschlossen. In diesem Fall hat der Erwerber zu beschreiben, welche Angaben nicht gemacht werden konnten, und die Gründe hierfür zu nennen.

B67 Zur Erreichung des in Paragraph 61 genannten Ziels hat der Erwerber für jeden wesentlichen Unternehmenszusammenschluss oder zusammengefasst für einzeln betrachtet unwesentliche Unternehmenszusammenschlüsse, die gemeinsam wesentlich sind, folgende Angaben zu machen:

- (a) Wenn die erstmalige Bilanzierung eines Unternehmenszusammenschlusses im Hinblick auf gewisse Vermögenswerte, Schulden, nicht beherrschende Anteile oder zu berücksichtigende Posten noch nicht abgeschlossen ist (siehe Paragraph 45) und die im Abschluss für den Unternehmenszusammenschluss ausgewiesenen Beträge nur vorläufig ermittelt wurden:
 - (i) die Gründe, weshalb die erstmalige Bilanzierung des Unternehmenszusammenschlusses noch nicht abgeschlossen ist,
 - (ii) die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapitalanteile oder Gegenleistungen, für die die erstmalige Bilanzierung noch nicht abgeschlossen ist, und
 - (iii) die Art und die Höhe aller Anpassungen im Bewertungszeitraum, die gemäß Paragraph 49 in der Periode erfasst wurden.
- (b) Für jede Periode nach dem Erwerbszeitpunkt bis das Unternehmen einen Vermögenswert einer bedingten Gegenleistung vereinnahmt, veräußert oder anderweitig den Anspruch darauf verliert oder bis das Unternehmen eine Schuld als bedingte Gegenleistung erfüllt oder bis diese Schuld aufgehoben oder erloschen ist:
 - (i) jede Änderung bei den angesetzten Beträgen, einschließlich der Differenzen, die sich aus der Erfüllung ergeben,
 - (ii) jede Änderung der Bandbreite der Ergebnisse (nicht abgezinst) sowie die Gründe für diese Änderung und
 - (iii) die Bewertungsverfahren und die in das Hauptmodell einfließenden Parameter zur Bewertung der bedingten Gegenleistung.
- (c) Für bei einem Unternehmenszusammenschluss angesetzte Eventualverbindlichkeiten hat der Erwerber für jede Kategorie von Rückstellungen die in den Paragraphen 84 und 85 von IAS 37 verlangten Angaben zu machen.
- (d) Eine Überleitung des Buchwerts des Geschäfts- oder Firmenwerts zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode unter gesonderter Angabe
 - (i) des Bruttobetrags und der kumulierten Wertminderungsaufwendungen zu Beginn der Periode,
 - (ii) des zusätzlichen Geschäfts- oder Firmenwerts, der während der Periode angesetzt wird, mit Ausnahme des Geschäfts- oder Firmenwerts, der in einer Veräußerungsgruppe enthalten ist, die beim Erwerb die Kriterien

- (ii) a description of the reasons why the transaction resulted in a gain.
- (o) for each business combination in which the acquirer holds less than 100 per cent of the equity interests in the acquiree at the acquisition date:
 - (i) the amount of the non-controlling interest in the acquiree recognised at the acquisition date and the measurement basis for that amount; and
 - (ii) for each non-controlling interest in an acquiree measured at fair value, the valuation technique(s) and significant inputs used to measure that value.
- (p) in a business combination achieved in stages:
 - (i) the acquisition-date fair value of the equity interest in the acquiree held by the acquirer immediately before the acquisition date; and
 - (ii) the amount of any gain or loss recognised as a result of remeasuring to fair value the equity interest in the acquiree held by the acquirer before the business combination (see paragraph 42) and the line item in the statement of comprehensive income in which that gain or loss is recognised.
- (q) the following information:
 - (i) the amounts of revenue and profit or loss of the acquiree since the acquisition date included in the consolidated statement of comprehensive income for the reporting period; and
 - (ii) the revenue and profit or loss of the combined entity for the current reporting period as though the acquisition date for all business combinations that occurred during the year had been as of the beginning of the annual reporting period.

If disclosure of any of the information required by this subparagraph is impracticable, the acquirer shall disclose that fact and explain why the disclosure is impracticable. This IFRS uses the term 'impracticable' with the same meaning as in IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*.

For individually immaterial business combinations occurring during the reporting period that are material collectively, the acquirer shall disclose in aggregate the information required by paragraph B64 (e)–(q). **B65**

If the acquisition date of a business combination is after the end of the reporting period but before the financial statements are authorised for issue, the acquirer shall disclose the information required by paragraph B64 unless the initial accounting for the business combination is incomplete at the time the financial statements are authorised for issue. In that situation, the acquirer shall describe which disclosures could not be made and the reasons why they cannot be made. **B66**

To meet the objective in paragraph 61, the acquirer shall disclose the following information for each material business combination or in the aggregate for individually immaterial business combinations that are material collectively: **B67**

- (a) if the initial accounting for a business combination is incomplete (see paragraph 45) for particular assets, liabilities, non-controlling interests or items of consideration and the amounts recognised in the financial statements for the business combination thus have been determined only provisionally:
 - (i) the reasons why the initial accounting for the business combination is incomplete;
 - (ii) the assets, liabilities, equity interests or items of consideration for which the initial accounting is incomplete; and
 - (iii) the nature and amount of any measurement period adjustments recognised during the reporting period in accordance with paragraph 49.
- (b) for each reporting period after the acquisition date until the entity collects, sells or otherwise loses the right to a contingent consideration asset, or until the entity settles a contingent consideration liability or the liability is cancelled or expires:
 - (i) any changes in the recognised amounts, including any differences arising upon settlement;
 - (ii) any changes in the range of outcomes (undiscounted) and the reasons for those changes; and
 - (iii) the valuation techniques and key model inputs used to measure contingent consideration.
- (c) for contingent liabilities recognised in a business combination, the acquirer shall disclose the information required by paragraphs 84 and 85 of IAS 37 for each class of provision.
- (d) a reconciliation of the carrying amount of goodwill at the beginning and end of the reporting period showing separately:
 - (i) the gross amount and accumulated impairment losses at the beginning of the reporting period.
 - (ii) additional goodwill recognised during the reporting period, except goodwill included in a disposal group that, on acquisition, meets the criteria to be classified as held for sale in accordance with IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*.

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche

INHALT	Ziffer
Zielsetzung	1
Anwendungsbereich	2–5B
Einstufung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten	6–14
Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte	13–14
Bewertung von langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden	15–29
Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe)	15–19
Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen	20–25
Änderungen eines Veräußerungsplans oder eines Ausschüttungsplans an Eigentümer	26–29
Darstellung und Angaben	30–42
Darstellung aufgebener Geschäftsbereiche	31–36A
Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen	37
Darstellung von langfristigen Vermögenswerten oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden	38–40
Zusätzliche Angaben	41–42
Übergangsvorschriften	43
Zeitpunkt des Inkrafttretens	44–44M
Rücknahme von IAS 35	45

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Die Einstufungs- Darstellungs- und **Angabepflichten** dieses IFRS gelten für alle angesetzten *langfristigen Vermögenswerte* und alle *Veräußerungsgruppen* eines Unternehmens. Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS gelten für alle angesetzten langfristigen Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen (wie in Paragraph 4 beschrieben) mit Ausnahme der in Paragraph 5 angeführten Vermögenswerte, die weiterhin nach dem jeweils angegebenen Standard zu bewerten sind.
- 3 Vermögenswerte, die gemäß **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** als langfristige Vermögenswerte eingestuft wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte umgegliedert werden, wenn sie die Kriterien dieses IFRS für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen. Vermögenswerte einer Gruppe, die ein Unternehmen normalerweise als langfristige Vermögenswerte betrachten würde und die ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurden, dürfen nur dann als kurzfristige Vermögenswerte eingestuft werden, wenn sie die Kriterien dieses IFRS für eine Einstufung als „zur Veräußerung gehalten“ erfüllen.
- 4 Manchmal veräußert ein Unternehmen eine Gruppe von Vermögenswerten und möglicherweise auch einige direkt mit diesen in Verbindung stehende Schulden gemeinsam in einer einzigen Transaktion. Bei einer solchen Veräußerungsgruppe kann es sich um eine Gruppe von *zahlungsmittelgenerierenden Einheiten*, eine einzelne zahlungsmittelgenerierende Einheit

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 5

Non-current assets held for sale and discontinued operations

SUMMARY

	Paragraphs
Objective	1
Scope	2—5B
Classification of non-current assets (or disposal groups) as held for sale or as held for distribution to owners	6—14
Non-current assets that are to be abandoned	13—14
Measurement of non-current assets (or disposal groups) classified as held for sale	15—29
Measurement of a non-current asset (or disposal group)	15—19
Recognition of impairment losses and reversals	20—25
Changes to a plan of sale or to a plan of distribution to owners	26—29
Presentation and disclosure	30—42
Presenting discontinued operations	31—36A
Gains or losses relating to continuing operations	37
Presentation of a non-current asset or disposal group classified as held for sale	38—40
Additional disclosures	41—42
Transitional provisions	43
Effective date	44—44M
Withdrawal of IAS 35	45

OBJECTIVE

The objective of this IFRS is to specify the accounting for assets held for sale, and the presentation and disclosure of *discontinued operations*. In particular, the IFRS requires:

- (a) assets that meet the criteria to be classified as held for sale to be measured at the lower of carrying amount and *fair value less costs to sell*, and depreciation on such assets to cease; and
- (b) assets that meet the criteria to be classified as held for sale to be presented separately in the statement of financial position and the results of discontinued operations to be presented separately in the statement of comprehensive income.

SCOPE

The **classification, presentation and disclosure** requirements of this IFRS apply to all recognised *non-current assets*¹ and to all *disposal groups* of an entity. The measurement requirements of this IFRS apply to all recognised non-current assets and disposal groups (as set out in paragraph 4), except for those assets listed in paragraph 5 which shall continue to be measured in accordance with the Standard noted.

Assets classified as non-current in accordance with **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements** shall not be reclassified as *current assets* until they meet the criteria to be classified as held for sale in accordance with this IFRS. Assets of a class that an entity would normally regard as non-current that are acquired exclusively with a view to resale shall not be classified as current unless they meet the criteria to be classified as held for sale in accordance with this IFRS.

Sometimes an entity disposes of a group of assets, possibly with some directly associated liabilities, together in a single transaction. Such a disposal group may be a group of *cash-generating units*, a single cash-generating unit, or part of a

¹ For assets classified according to a liquidity presentation, non-current assets are assets that include amounts expected to be recovered more than 12 months after the reporting period. Paragraph 3 applies to the classification of such assets.

oder einen Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit handeln². Die Gruppe kann alle Arten von Vermögenswerten und Schulden des Unternehmens umfassen, einschließlich kurzfristiger Vermögenswerte, kurzfristiger Schulden und Vermögenswerte, die gemäß Paragraph 5 von den Bewertungsvorschriften dieses IFRS ausgenommen sind. Enthält die Veräußerungsgruppe einen langfristigen Vermögenswert, der unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fällt, sind diese Bewertungsvorschriften auf die Gruppe als Ganzes anzuwenden, d. h. die Gruppe ist zum niedrigeren Wert aus Buchwert oder beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen. Die Vorschriften für die Bewertung der einzelnen Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe sind in den Paragraphen 18, 19 und 23 enthalten.

- 5 Die Bewertungsvorschriften dieses IFRS³ gelten nicht für die folgenden Vermögenswerte, die als einzelne Vermögenswerte oder als Teil einer Veräußerungsgruppe durch die nachfolgend angegebenen IFRS abgedeckt werden:
- (a) latente Steueransprüche (IAS 12 *Ertragsteuern*),
 - (b) Vermögenswerte, die aus Leistungen an Arbeitnehmer resultieren (IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*),
 - (c) finanzielle Vermögenswerte im Anwendungsbereich von IFRS 9 *Finanzinstrumente*,
 - (d) langfristige Vermögenswerte, die nach dem Modell des beizulegenden Zeitwerts in IAS 40 *Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien* bilanziert werden,
 - (e) langfristige Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten gemäß IAS 41 *Landwirtschaft* angesetzt werden,
 - (f) vertragliche Rechte im Rahmen von Versicherungsverträgen im Sinne von IFRS 4 *Versicherungsverträge*.

5A Die in diesem IFRS enthaltenen Einstufungs-, Darstellungs- Bewertungs- und **Angabevorschriften** für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, gelten ebenfalls für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer (in ihrer Eigenschaft als Eigentümer) gehalten eingestuft sind (zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten).

5B Dieser IFRS legt fest, welche Angaben für langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder für aufgegebene Geschäftsbereiche gemacht werden müssen. In anderen IFRS verlangte Angaben müssen für diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) nicht gemacht werden, es sei denn, jene IFRS schreiben Folgendes vor:

- (a) spezifische Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder zu aufgegebenen Geschäftsbereichen oder
- (b) Angaben zur Bewertung der Vermögenswerte und Schulden innerhalb einer Veräußerungsgruppe, die nicht unter die Bewertungsvorschriften von IFRS 5 fallen, und sofern diese Angaben nicht bereits in anderen Anhangangaben des Abschlusses enthalten sind.

Zusätzliche Angaben zu langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft sind, oder zu aufgegebenen Geschäftsbereichen können erforderlich sein, um die **Angabevorschriften von IFRS 18 und die Vorschriften von IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses, insbesondere der Paragraphen 6A und 31A von IAS 8, zu erfüllen.**

EINSTUFUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄUßERUNGSGRUPPEN) ALS ZUR VERÄUßERUNG GEHALTEN ODER ALS ZUR AUSSCHÜTTUNG AN EIGENTÜMER GEHALTEN

6 Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ist als zur Veräußerung gehalten einzustufen, wenn der zugehörige Buchwert überwiegend durch ein Veräußerungsgeschäft und nicht durch fortgesetzte Nutzung realisiert wird.

7 Damit dies der Fall ist, muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im gegenwärtigen Zustand zu Bedingungen, die für den Verkauf derartiger Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) gängig und üblich sind, sofort zur Veräußerung verfügbar sein, und eine solche Veräußerung muss hochwahrscheinlich sein.

8 Eine Veräußerung ist dann hochwahrscheinlich, wenn die zuständige Managementebene einen Plan für den Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) beschlossen hat und aktiv mit der Suche nach einem Käufer und der Durchführung des Plans begonnen wurde. Des Weiteren muss der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) tatsächlich zum Erwerb zu einem Preis angeboten werden, der zum gegenwärtigen beizulegenden Zeitwert in einem angemessenen Verhältnis steht. Außerdem muss die Veräußerung erwartungsgemäß innerhalb eines Jahres ab dem Zeitpunkt der Einstufung für eine Erfassung als abgeschlossener Verkauf in Betracht kommen, soweit gemäß Paragraph 9 nicht etwas anderes gestattet ist, und die zur Umsetzung des Plans erforderlichen Maßnahmen müssen den Schluss

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

3 Außer den Paragraphen 18 und 19, die eine Bewertung der betreffenden Vermögenswerte gemäß anderen maßgeblichen IFRS vorschreiben.

cash-generating unit². The group may include any assets and any liabilities of the entity, including current assets, current liabilities and assets excluded by paragraph 5 from the measurement requirements of this IFRS. If a non-current asset within the scope of the measurement requirements of this IFRS is part of a disposal group, the measurement requirements of this IFRS apply to the group as a whole, so that the group is measured at the lower of its carrying amount and fair value less costs to sell. The requirements for measuring the individual assets and liabilities within the disposal group are set out in paragraphs 18, 19 and 23.

The measurement provisions of this IFRS³ do not apply to the following assets, which are covered by the IFRSs listed, 5 either as individual assets or as part of a disposal group:

- (a) deferred tax assets (IAS 12 *Income taxes*);
- (b) assets arising from employee benefits (IAS 19 *Employee benefits*);
- (c) financial assets within the scope of IFRS 9 *Financial Instruments*;
- (d) non-current assets that are accounted for in accordance with the fair value model in IAS 40 *Investment property*;
- (e) non-current assets that are measured at fair value less costs to sell in accordance with IAS 41 *Agriculture*;
- (f) groups of contracts within the scope of IFRS 17 *Insurance contracts*.

The classification, presentation, measurement and disclosure requirements in this IFRS applicable to a non-current asset 5A (or disposal group) that is classified as held for sale apply also to a non-current asset (or disposal group) that is classified as held for distribution to owners acting in their capacity as owners (held for distribution to owners).

This IFRS specifies the disclosures required in respect of non-current assets (or disposal groups) classified as held for sale 5B or discontinued operations. Disclosures in other IFRSs do not apply to such assets (or disposal groups) unless those IFRSs require:

- (a) specific disclosures in respect of non-current assets (or disposal groups) classified as held for sale or discontinued operations; or
- (b) disclosures about measurement of assets and liabilities within a disposal group that are not within the scope of the measurement requirement of IFRS 5 and such disclosures are not already provided in the other notes to the financial statements.

Additional disclosures about non-current assets (or disposal groups) classified as held for sale or discontinued operations may be necessary to comply with the disclosure requirements of IFRS 18 and the requirements of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*, in particular paragraphs 6A and 31A of IAS 8.

CLASSIFICATION OF NON-CURRENT ASSETS (OR DISPOSAL GROUPS) AS HELD FOR SALE OR AS HELD FOR DISTRIBUTION TO OWNERS

An entity shall classify a non-current asset (or disposal group) as held for sale if its carrying amount will be recovered 6 principally through a sale transaction rather than through continuing use.

For this to be the case, the asset (or disposal group) must be available for immediate sale in its present condition subject 7 only to terms that are usual and customary for sales of such assets (or disposal groups) and its sale must be *highly probable*.

For the sale to be highly probable, the appropriate level of management must be committed to a plan to sell the asset 8 (or disposal group), and an active programme to locate a buyer and complete the plan must have been initiated. Further, the asset (or disposal group) must be actively marketed for sale at a price that is reasonable in relation to its current fair value. In addition, the sale should be expected to qualify for recognition as a completed sale within one year from the date of classification, except as permitted by paragraph 9, and actions required to complete the plan should indicate that it is unlikely that significant changes to the plan will be made or that the plan will be withdrawn. The probability of shareholders'

² However, once the cash flows from an asset or group of assets are expected to arise principally from sale rather than continuing use, they become less dependent on cash flows arising from other assets, and a disposal group that was part of a cash-generating unit becomes a separate cash-generating unit.

³ Other than paragraphs 18 and 19, which require the assets in question to be measured in accordance with other applicable IFRSs.

zulassen, dass wesentliche Änderungen am Plan oder eine Aufhebung des Plans unwahrscheinlich erscheinen. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner (sofern gesetzlich vorgeschrieben) ist im Rahmen der Beurteilung, ob der Verkauf eine hochwahrscheinlich ist, zu berücksichtigen.

- 8A Ein Unternehmen, das an einen Verkaufsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens zur Folge hat, hat alle Vermögenswerte und Schulden dieses Tochterunternehmens als zur Veräußerung gehalten einzustufen, sofern die Kriterien in den Paragraphen 6–8 erfüllt sind, und zwar unabhängig davon, ob das Unternehmen nach dem Verkauf einen nicht beherrschenden Anteil am ehemaligen Tochterunternehmen behalten wird.
- 9 Ereignisse oder Umstände können dazu führen, dass der Verkauf erst nach einem Jahr stattfindet. Eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss benötigten Zeitraums schließt nicht die Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten aus, wenn die Verzögerung auf Ereignisse oder Umstände zurückzuführen ist, die sich der Kontrolle des Unternehmens entziehen, und ausreichende Anhaltspunkte vorliegen, dass das Unternehmen weiterhin an seinem Plan zum Verkauf des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) festhält. Dies ist der Fall, wenn die in Anhang B genannten Kriterien erfüllt sind.
- 10 Veräußerungsgeschäfte umfassen auch den Tausch von langfristigen Vermögenswerten gegen andere langfristige Vermögenswerte, wenn der Tauschvorgang gemäß IAS 16 *Sachanlagen* wirtschaftliche Substanz hat.
- 11 Wird ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe) ausschließlich mit der Absicht einer späteren Veräußerung erworben, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) nur dann zum Erwerbszeitpunkt als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, wenn das Ein-Jahres-Kriterium in Paragraph 8 erfüllt ist (mit Ausnahme der in Paragraph 9 gestatteten Fälle) und es hochwahrscheinlich ist, dass andere in den Paragraphen 7 und 8 genannte Kriterien, die zum Erwerbszeitpunkt nicht erfüllt waren, innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb (in der Regel innerhalb von drei Monaten) erfüllt werden.
- 12 Werden die in den Paragraphen 7 und 8 genannten Kriterien nach dem Abschlussstichtag erfüllt, darf der langfristige Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) im betreffenden veröffentlichten Abschluss nicht als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden. Werden diese Kriterien dagegen nach dem Abschlussstichtag, aber vor der Freigabe des Abschlusses zur Veröffentlichung erfüllt, sind die in Paragraph 41 (a), (b) und (d) genannten Angaben im Anhang zu machen.
- 12A Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) werden als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft, wenn das Unternehmen verpflichtet ist, die Vermögenswerte (oder die Veräußerungsgruppe) an die Eigentümer auszuschütten. Dies ist dann der Fall, wenn die Vermögenswerte in ihrem gegenwärtigen Zustand zur sofortigen Ausschüttung verfügbar sind und die Ausschüttung hochwahrscheinlich ist. Eine Ausschüttung ist dann hochwahrscheinlich, wenn Maßnahmen zu ihrer Durchführung eingeleitet wurden und davon ausgegangen werden kann, dass die Ausschüttung innerhalb eines Jahres nach dem Zeitpunkt der Einstufung vollendet ist. Aus den für die Durchführung der Ausschüttung erforderlichen Maßnahmen sollte hervorgehen, dass es unwahrscheinlich ist, dass wesentliche Änderungen an der Ausschüttung vorgenommen werden oder dass die Ausschüttung rückgängig gemacht wird. Die Wahrscheinlichkeit der Genehmigung der Anteilseigner (sofern gesetzlich vorgeschrieben) ist im Rahmen der Beurteilung, ob die Ausschüttung hochwahrscheinlich ist, zu berücksichtigen.

Zur Stilllegung bestimmte langfristige Vermögenswerte

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

BEWERTUNG VON LANGFRISTIGEN VERMÖGENSWERTEN (ODER VERÄÜßERUNGSGRUPPEN), DIE ALS ZUR VERÄÜßERUNG GEHALTEN EINGESTUFT WERDEN

Bewertung eines langfristigen Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe)

- 15 Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten **anzusetzen**.

approval (if required in the jurisdiction) should be considered as part of the assessment of whether the sale is highly probable.

An entity that is committed to a sale plan involving loss of control of a subsidiary shall classify all the assets and liabilities of that subsidiary as held for sale when the criteria set out in paragraphs 6–8 are met, regardless of whether the entity will retain a non-controlling interest in its former subsidiary after the sale. **8A**

Events or circumstances may extend the period to complete the sale beyond one year. An extension of the period required to complete a sale does not preclude an asset (or disposal group) from being classified as held for sale if the delay is caused by events or circumstances beyond the entity's control and there is sufficient evidence that the entity remains committed to its plan to sell the asset (or disposal group). This will be the case when the criteria in Appendix B are met. **9**

Sale transactions include exchanges of non-current assets for other non-current assets when the exchange has commercial substance in accordance with IAS 16 *Property, plant and equipment*. **10**

When an entity acquires a non-current asset (or disposal group) exclusively with a view to its subsequent disposal, it shall classify the non-current asset (or disposal group) as held for sale at the acquisition date only if the one-year requirement in paragraph 8 is met (except as permitted by paragraph 9) and it is highly probable that any other criteria in paragraphs 7 and 8 that are not met at that date will be met within a short period following the acquisition (usually within three months). **11**

If the criteria in paragraphs 7 and 8 are met after the reporting period, an entity shall not classify a non-current asset (or disposal group) as held for sale in those financial statements when issued. However, when those criteria are met after the reporting period but before the authorisation of the financial statements for issue, the entity shall disclose the information specified in paragraph 41 (a), (b) and (d) in the notes. **12**

A non-current asset (or disposal group) is classified as held for distribution to owners when the entity is committed to distribute the asset (or disposal group) to the owners. For this to be the case, the assets must be available for immediate distribution in their present condition and the distribution must be highly probable. For the distribution to be highly probable, actions to complete the distribution must have been initiated and should be expected to be completed within one year from the date of classification. Actions required to complete the distribution should indicate that it is unlikely that significant changes to the distribution will be made or that the distribution will be withdrawn. The probability of shareholders' approval (if required in the jurisdiction) should be considered as part of the assessment of whether the distribution is highly probable. **12A**

Non-current assets that are to be abandoned

An entity shall not classify as held for sale a non-current asset (or disposal group) that is to be abandoned. This is because its carrying amount will be recovered principally through continuing use. However, if the disposal group to be abandoned meets the criteria in paragraph 32 (a)–(c), the entity shall present **or disclose** the results and cash flows of the disposal group as discontinued operations in accordance with paragraphs 33 and 34 at the date on which it ceases to be used. Non-current assets (or disposal groups) to be abandoned include non-current assets (or disposal groups) that are to be used to the end of their economic life and non-current assets (or disposal groups) that are to be closed rather than sold. **13**

An entity shall not account for a non-current asset that has been temporarily taken out of use as if it had been abandoned. **14**

MEASUREMENT OF NON-CURRENT ASSETS (OR DISPOSAL GROUPS) CLASSIFIED AS HELD FOR SALE

Measurement of a non-current asset (or disposal group)

An entity shall measure a non-current asset (or disposal group) classified as held for sale at the lower of its carrying amount and fair value less costs to sell. **15**

- 15A **Langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft werden, sind zum niedrigeren Wert aus Buchwert und beizulegendem Zeitwert abzüglich Ausschüttungskosten⁴ anzusetzen.**
- 16 Wenn neu erworbene Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), führt die Anwendung von Paragraph 15 dazu, dass diese Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) beim erstmaligen Ansatz mit dem niedrigeren Wert aus dem Buchwert, wenn eine solche Einstufung nicht erfolgt wäre (beispielsweise den Anschaffungs- oder Herstellungskosten), und dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten bewertet werden. Dementsprechend sind Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses erworben werden, mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten anzusetzen.
- 17 Wird der Verkauf erst nach einem Jahr erwartet, sind die Veräußerungskosten mit ihrem Barwert zu bewerten. Ein Anstieg des Barwerts der Veräußerungskosten aufgrund des Zeitablaufs ist **nach den in IFRS 18 enthaltenen Vorschriften für Erträge und Aufwendungen aus der Neubewertung von als zur Veräußerung gehalten eingestuften langfristigen Vermögenswerten (oder Veräußerungsgruppen) erfolgswirksam zu erfassen.**
- 18 Unmittelbar vor der erstmaligen Einstufung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten sind die Buchwerte des Vermögenswerts (bzw. aller Vermögenswerte und Schulden der Gruppe) nach den einschlägigen IFRS zu bewerten.
- 19 Bei einer späteren Neubewertung einer Veräußerungsgruppe sind die Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, die nicht unter die Bewertungsvorschriften dieses IFRS fallen, jedoch zu einer Veräußerungsgruppe gehören, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist, zuerst gemäß den einschlägigen IFRS neu zu bewerten und anschließend mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich der Veräußerungskosten für die Veräußerungsgruppe anzusetzen.

Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und Wertaufholungen

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

Änderungen eines Veräußerungsplans oder eines Ausschüttungsplans an Eigentümer

- 26 Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft wurden, die Kriterien in den Paragraphen 7–9 (für zur Veräußerung gehalten) bzw. in Paragraph 12A (für zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten) aber nicht mehr erfüllen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung bzw.

⁴ Ausschüttungskosten sind die zusätzlich anfallenden Kosten, die der Ausschüttung einzeln zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.

An entity shall measure a non-current asset (or disposal group) classified as held for distribution to owners at the lower of its carrying amount and fair value less costs to distribute⁴. 15A

If a newly acquired asset (or disposal group) meets the criteria to be classified as held for sale (see paragraph 11), applying paragraph 15 will result in the asset (or disposal group) being measured on initial recognition at the lower of its carrying amount had it not been so classified (for example, cost) and fair value less costs to sell. Hence, if the asset (or disposal group) is acquired as part of a business combination, it shall be measured at fair value less costs to sell. 16

When the sale is expected to occur beyond one year, the entity shall measure the costs to sell at their present value. Any increase in the present value of the costs to sell that arises from the passage of time shall be **classified in profit or loss applying the requirements in IFRS 18 relating to income and expenses arising from the remeasurement of a non-current asset (or disposal group) classified as held for sale.** 17

Immediately before the initial classification of the asset (or disposal group) as held for sale, the carrying amounts of the asset (or all the assets and liabilities in the group) shall be measured in accordance with applicable IFRSs. 18

On subsequent remeasurement of a disposal group, the carrying amounts of any assets and liabilities that are not within the scope of the measurement requirements of this IFRS, but are included in a disposal group classified as held for sale, shall be remeasured in accordance with applicable IFRSs before the fair value less costs to sell of the disposal group is remeasured. 19

Recognition of impairment losses and reversals

An entity shall recognise an impairment loss for any initial or subsequent write-down of the asset (or disposal group) to fair value less costs to sell, to the extent that it has not been recognised in accordance with paragraph 19. 20

An entity shall recognise a gain for any subsequent increase in fair value less costs to sell of an asset, but not in excess of the cumulative impairment loss that has been recognised either in accordance with this IFRS or previously in accordance with IAS 36 *Impairment of assets*. 21

An entity shall recognise a gain for any subsequent increase in fair value less costs to sell of a disposal group: 22
 (a) to the extent that it has not been recognised in accordance with paragraph 19; but
 (b) not in excess of the cumulative impairment loss that has been recognised, either in accordance with this IFRS or previously in accordance with IAS 36, on the non-current assets that are within the scope of the measurement requirements of this IFRS.

The impairment loss (or any subsequent gain) recognised for a disposal group shall reduce (or increase) the carrying amount of the non-current assets in the group that are within the scope of the measurement requirements of this IFRS, in the order of allocation set out in paragraphs 104 (a) and (b) and 122 of IAS 36 (as revised in 2004). 23

A gain or loss not previously recognised by the date of the sale of a non-current asset (or disposal group) shall be recognised at the date of derecognition. Requirements relating to derecognition are set out in:
 (a) paragraphs 67—72 of IAS 16 (as revised in 2003) for property, plant and equipment; and
 (b) paragraphs 112—117 of IAS 38 *Intangible assets* (as revised in 2004) for intangible assets. 24

An entity shall not depreciate (or amortise) a non-current asset while it is classified as held for sale or while it is part of a disposal group classified as held for sale. Interest and other expenses attributable to the liabilities of a disposal group classified as held for sale shall continue to be recognised. 25

Changes to a plan of sale or to a plan of distribution to owners

If an entity has classified an asset (or disposal group) as held for sale or as held for distribution to owners, but the criteria in paragraphs 7—9 (for held for sale) or in paragraph 12A (for held for distribution to owners) are no longer met, the entity shall 26

⁴ Costs to distribute are the incremental costs directly attributable to the distribution, excluding finance costs and income tax expense.

Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft werden. Für die entsprechende Änderung der Einstufung sind die Leitlinien in den Paragraphen 27–29 zu beachten, es sei denn, es gilt Paragraph 26A.

- 26A** Werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Veräußerung gehalten eingestuft waren, direkt als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten umgegliedert oder werden Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen), die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft waren, direkt als zur Veräußerung gehalten umgegliedert, gilt die Änderung der Einstufung als Weiterführung des ursprünglichen Veräußerungsplans. Das Unternehmen
- folgt für diese Änderung nicht den Leitlinien in den Paragraphen 27–29. Das Unternehmen wendet die für die neue Veräußerungsart geltenden Einstufungs-, Darstellungs-, Bewertungs- und **Angabevorschriften** dieses IFRS an,
 - bewertet den langfristigen Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) gemäß den Vorschriften in Paragraph 15 (im Falle der Umgliederung als zur Veräußerung gehalten) bzw. Paragraph 15A (im Falle der Umgliederung als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten) und erfasst jegliche Änderung des beizulegenden Zeitwerts abzüglich Veräußerungs-/Ausschüttungskosten des langfristigen Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) gemäß den Vorschriften in den Paragraphen 20–25,
 - darf das Datum der Einstufung gemäß den Paragraphen 8 und 12A nicht ändern. Dies schließt eine Verlängerung des für den Verkaufsabschluss oder die Ausschüttung an die Eigentümer benötigten Zeitraums nicht aus, sofern die Bedingungen in Paragraph 9 erfüllt sind.
- 27** Ein langfristiger Vermögenswert (oder eine Veräußerungsgruppe), der (die) nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wird (oder nicht mehr zu einer als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe gehört) ist anzusetzen mit dem niedrigeren Wert aus:
- dem Buchwert, bevor der Vermögenswert (oder die Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wurde, bereinigt um alle planmäßigen Abschreibungen oder Neubewertungen, die ohne eine Einstufung des Vermögenswerts (oder der Veräußerungsgruppe) als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten erfasst worden wären, und
 - dem **erzielbaren Betrag** zum Zeitpunkt der späteren Entscheidung, nicht zu verkaufen oder auszuschütten⁵.
- 28** Notwendige Anpassungen des Buchwerts langfristiger Vermögenswerte, die nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft werden, sind in der Berichtsperiode, in der die Kriterien der Paragraphen 7–9 bzw. des Paragraphen 12A nicht mehr erfüllt sind, im Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen zu berücksichtigen. Die Abschlüsse für die Berichtsperioden seit der Einstufung als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten sind entsprechend zu ändern, wenn die Veräußerungsgruppe oder der langfristige Vermögenswert, der nicht mehr als zur Veräußerung gehalten oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuft wird, eine Tochtergesellschaft, eine gemeinschaftliche Tätigkeit, ein Gemeinschaftsunternehmen, ein assoziiertes Unternehmen oder ein Teil eines Anteils an einem Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen ist. Diese Anpassung ist in der Gesamtergebnisrechnung **in demselben Einzelelement** wie die gegebenenfalls gemäß Paragraph 37 erfassten Gewinne oder Verluste auszuweisen.
- 29** Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Veräußerung gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der zum Verkauf stehenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien der Paragraphen 7–9 erfüllt. Bei der Herausnahme einzelner Vermögenswerte oder Schulden aus einer als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten eingestuften Veräußerungsgruppe sind die verbleibenden Vermögenswerte und Schulden der auszuschüttenden Veräußerungsgruppe nur dann als Gruppe zu bewerten, wenn die Gruppe die Kriterien des Paragraphen 12A erfüllt. Andernfalls sind die verbleibenden langfristigen Vermögenswerte der Gruppe, die für sich genommen die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten (oder als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten) erfüllen, einzeln mit dem niedrigeren Wert aus Buchwert und dem zu diesem Zeitpunkt beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten (oder Ausschüttungskosten) anzusetzen. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Veräußerung gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 eingestuft werden. Alle langfristigen Vermögenswerte, die den Kriterien für als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehalten nicht entsprechen, dürfen nicht mehr als zur Ausschüttung an die Eigentümer gehaltene langfristige Vermögenswerte gemäß Paragraph 26 eingestuft werden.

⁵ Ist der langfristige Vermögenswert Teil einer zahlungsmittelgenerierenden Einheit, entspricht der erzielbare Betrag dem Buchwert, der nach Verteilung eines Wertminderungsaufwands bei dieser zahlungsmittelgenerierenden Einheit gemäß IAS 36 erfasst worden wäre.

cease to classify the asset (or disposal group) as held for sale or held for distribution to owners (respectively). In such cases an entity shall follow the guidance in paragraphs 27—29 to account for this change except when paragraph 26A applies.

If an entity reclassifies an asset (or disposal group) directly from being held for sale to being held for distribution to owners, or directly from being held for distribution to owners to being held for sale, then the change in classification is considered a continuation of the original plan of disposal. The entity:

- (a) shall not follow the guidance in paragraphs 27—29 to account for this change. The entity shall apply the classification, presentation, measurement and disclosure requirements in this IFRS that are applicable to the new method of disposal.
- (b) shall measure the non-current asset (or disposal group) by following the requirements in paragraph 15 (if reclassified as held for sale) or 15A (if reclassified as held for distribution to owners) and recognise any reduction or increase in the fair value less costs to sell/costs to distribute of the non-current asset (or disposal group) by following the requirements in paragraphs 20—25.
- (c) shall not change the date of classification in accordance with paragraphs 8 and 12A. This does not preclude an extension of the period required to complete a sale or a distribution to owners if the conditions in paragraph 9 are met.

The entity shall measure a non-current asset (or disposal group) that ceases to be classified as held for sale or as held for distribution to owners (or ceases to be included in a disposal group classified as held for sale or as held for distribution to owners) at the lower of:

- (a) its carrying amount before the asset (or disposal group) was classified as held for sale or as held for distribution to owners, adjusted for any depreciation, amortisation or revaluations that would have been recognised had the asset (or disposal group) not been classified as held for sale or as held for distribution to owners, and
- (b) its *recoverable amount* at the date of the subsequent decision not to sell or distribute⁵.

The entity shall include any required adjustment to the carrying amount of a non-current asset that ceases to be classified as held for sale or as held for distribution to owners in profit or loss⁶ from continuing operations in the period in which the criteria in paragraphs 7—9 or 12A, respectively, are no longer met. Financial statements for the periods since classification as held for sale or as held for distribution to owners shall be amended accordingly if the disposal group or non-current asset that ceases to be classified as held for sale or as held for distribution to owners is a subsidiary, joint operation, joint venture, associate, or a portion of an interest in a joint venture or an associate. The entity shall present that adjustment in the same **line item** in the statement of comprehensive income used to present a gain or loss, if any, recognised in accordance with paragraph 37.

If an entity removes an individual asset or liability from a disposal group classified as held for sale, the remaining assets and liabilities of the disposal group to be sold shall continue to be measured as a group only if the group meets the criteria in paragraphs 7—9. If an entity removes an individual asset or liability from a disposal group classified as held for distribution to owners, the remaining assets and liabilities of the disposal group to be distributed shall continue to be measured as a group only if the group meets the criteria in paragraph 12A. Otherwise, the remaining non-current assets of the group that individually meet the criteria to be classified as held for sale (or as held for distribution to owners) shall be measured individually at the lower of their carrying amounts and fair values less costs to sell (or costs to distribute) at that date. Any non-current assets that do not meet the criteria for held for sale shall cease to be classified as held for sale in accordance with paragraph 26. Any non-current assets that do not meet the criteria for held for distribution to owners shall cease to be classified as held for distribution to owners in accordance with paragraph 26.

⁵ If the non-current asset is part of a cash-generating unit, its recoverable amount is the carrying amount that would have been recognised after the allocation of any impairment loss arising on that cash-generating unit in accordance with IAS 36.

⁶ Unless the asset is property, plant and equipment or an intangible asset that had been revalued in accordance with IAS 16 or IAS 38 before classification as held for sale, in which case the adjustment shall be treated as a revaluation increase or decrease.

DARSTELLUNG UND ANGABEN

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

Aufgegebene Geschäftsbereiche

- 31 Ein *Unternehmensbestandteil* bezeichnet einen Geschäftsbereich und die zugehörigen Zahlungsströme, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung klar vom restlichen Unternehmen abgegrenzt werden können. Mit anderen Worten: ein Unternehmensbestandteil ist während seiner Nutzung eine zahlungsmittelgenerierende Einheit oder eine Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten gewesen.
- 32 Ein aufgegebener Geschäftsbereich ist ein Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und der
- einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,
 - Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder
 - ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
- 33 Ein Unternehmen hat Folgendes darzustellen bzw. anzugeben:
- ein gesonderter Betrag in der Gesamtergebnisrechnung, welcher der Summe entspricht aus:
 - dem Ergebnis des aufgegebenen Geschäftsbereichs nach Steuern und
 - dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.
 - eine Untergliederung des gesonderten Betrags unter (a) in:
 - Erlöse, Aufwendungen und Ergebnis des aufgegebenen Geschäftsbereichs vor Steuern,
 - den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81 (h) von IAS 12,
 - den Gewinn oder Verlust, der bei der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppe(n), die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde, und
 - den zugehörigen Ertragsteueraufwand gemäß Paragraph 81 (h) von IAS 12.

Diese Untergliederung kann in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt oder im Anhang angegeben werden. Bei Darstellung in der Gesamtergebnisrechnung hat ein Unternehmen die Untergliederung der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zuzuordnen, sie also getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen darzustellen. Bei Veräußerungsgruppen, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11), ist eine solche Untergliederung nicht erforderlich.
 - die Netto-Zahlungsströme, die der laufenden Geschäftstätigkeit sowie der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Geschäftsbereiches zuzuordnen sind. Diese Angaben können entweder in der Kapitalflussrechnung dargestellt oder im Anhang angegeben werden. Nicht erforderlich sind sie bei Veräußerungsgruppen, bei denen es sich um neu erworbene Tochterunternehmen handelt, die zum Erwerbszeitpunkt die Kriterien für eine Einstufung als zur Veräußerung gehalten erfüllen (siehe Paragraph 11).
 - die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen und aus aufgegebenen Geschäftsbereichen, die den Eigentümern des Mutterunternehmens zuzuordnen sind. Diese Informationen können entweder in der Gesamtergebnisrechnung dargestellt oder im Anhang angegeben werden.
- 33A Stellt ein Unternehmen die einzelnen Gewinn- oder Verlustposten wie in Paragraph 12 (b) von IFRS 18 beschrieben, in einer von einer Gesamtergebnisrechnung getrennten Gewinn- und Verlustrechnung dar, wird in der Gewinn- und Verlustrechnung eine Kategorie mit der Bezeichnung „aufgegebene Geschäftsbereiche“ dargestellt.
- 34 Die Darstellung und Angaben gemäß Paragraph 33 sind für frühere im Abschluss dargestellte Berichtsperioden so anzupassen, dass sich die Darstellungen und Angaben auf alle Geschäftsbereiche beziehen, die bis zum Abschlussstichtag der zuletzt dargestellten Berichtsperiode aufgegeben wurden.
- 35 Alle in der aktuellen Berichtsperiode vorgenommenen Änderungen an Beträgen, die früher der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zugeordnet wurden und in direktem Zusammenhang mit der Veräußerung eines aufgegebenen Geschäftsbereichs in einer vorangegangenen Periode stehen, sind ebenfalls in der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ gesondert auszuweisen. Es sind die Art und Höhe solcher Berichtigungen anzugeben. Im Folgenden werden einige Beispiele für Umstände genannt, unter denen es zu derartigen Änderungen kommen kann:
- Klärung von Unsicherheiten, die auf die Bedingungen des Veräußerungsgeschäfts zurückzuführen sind, wie beispielsweise die Klärung von Kaufpreisanpassungen oder Klärung von Entschädigungsfragen mit dem Käufer,
 - Klärung von Unsicherheiten, die auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmensbestandteils vor seiner Veräußerung zurückzuführen sind und in direktem Zusammenhang damit stehen, wie beispielsweise beim Verkäufer verbliebene Verpflichtungen aus der Umwelt- und Produkthaftung,

PRESENTATION AND DISCLOSURE

An entity shall present and disclose information that enables users of the financial statements to evaluate the financial effects of discontinued operations and disposals of non-current assets (or disposal groups). 30

Discontinued operations

A component of an entity comprises operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity. In other words, a component of an entity will have been a cash-generating unit or a group of cash-generating units while being held for use. 31

A discontinued operation is a component of an entity that either has been disposed of, or is classified as held for sale, and: 32

- (a) represents a separate major line of business or geographical area of operations;
- (b) is part of a single coordinated plan to dispose of a separate major line of business or geographical area of operations; or
- (c) is a subsidiary acquired exclusively with a view to resale.

An entity shall present or disclose: 33

- (a) a single amount in the statement of comprehensive income comprising the total of:
 - (i) the post-tax profit or loss of discontinued operations; and
 - (ii) the post-tax gain or loss recognised on the measurement to fair value less costs to sell or on the disposal of the assets or disposal group(s) constituting the discontinued operation;
- (b) an analysis of the single amount in (a) into:
 - (i) the revenue, expenses and pre-tax profit or loss of discontinued operations;
 - (ii) the related income tax expense as required by paragraph 81 (h) of IAS 12;
 - (iii) the gain or loss recognised on the measurement to fair value less costs to sell or on the disposal of the assets or disposal group(s) constituting the discontinued operation; and
 - (iv) the related income tax expense as required by paragraph 81 (h) of IAS 12.

The analysis may be presented in the statement of comprehensive income or disclosed in the notes. If it is presented in the statement of comprehensive income it shall be classified in the discontinued operations category, i.e. separately from continuing operations. The analysis is not required for disposal groups that are newly acquired subsidiaries that meet the criteria to be classified as held for sale on acquisition (see paragraph 11);

- (c) the net cash flows attributable to the operating, investing and financing activities of discontinued operations. This information may either be presented in the statement of cash flows or disclosed in the notes. These disclosures are not required for disposal groups that are newly acquired subsidiaries that meet the criteria to be classified as held for sale on acquisition (see paragraph 11).
- (d) the amount of income from continuing operations and from discontinued operations attributable to owners of the parent. This information may either be presented in the statement of comprehensive income or disclosed in the notes.

If an entity presents the items of profit or loss in a statement of profit or loss separate from a statement presenting comprehensive income as described in paragraph 12 (b) of IFRS 18, a category identified as relating to discontinued operations is presented in the statement of profit or loss. 33A

An entity shall re-present the presentations and disclosures in paragraph 33 for prior periods presented in the financial statements so that the presentations and disclosures relate to all operations that have been discontinued by the end of the reporting period for the latest period presented. 34

Adjustments in the current period to amounts previously classified in the discontinued operations category that are directly related to the disposal of a discontinued operation in a prior period shall also be classified separately in the discontinued operations category. The nature and amount of such adjustments shall be disclosed. Examples of circumstances in which these adjustments may arise include the following: 35

- (a) the resolution of uncertainties that arise from the terms of the disposal transaction, such as the resolution of purchase price adjustments and indemnification issues with the purchaser;
- (b) the resolution of uncertainties that arise from and are directly related to the operations of the component before its disposal, such as environmental and product warranty obligations retained by the seller;

- (c) Abgeltung von Verpflichtungen im Rahmen eines Versorgungsplans für Arbeitnehmer, sofern diese Abgeltung in direktem Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft steht.
- 36 Wird ein Unternehmensbestandteil nicht mehr als zur Veräußerung gehalten eingestuft, ist das Ergebnis dieses Unternehmensbestandteils, das zuvor gemäß den Paragraphen 33–35 **der Kategorie „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zugeordnet wurde**, umzugliedern und für alle dargestellten Berichtsperioden in die Erträge aus fortzuführenden Geschäftsbereichen einzubeziehen. Die Beträge für vorangegangene Berichtsperioden sind mit dem Hinweis zu versehen, dass es sich um angepasste **Beträge** handelt.
- 36A Ein Unternehmen, das an einen Veräußerungsplan gebunden ist, der den Verlust der Beherrschung eines Tochterunternehmens zur Folge hat, muss alle in den Paragraphen 33–36 verlangten **Informationen in den primären Abschlussbestandteilen darstellen oder im Anhang angeben**, wenn es sich bei dem Tochterunternehmen um eine Veräußerungsgruppe handelt, die die Definition eines aufgegebenen Geschäftsbereichs im Sinne von Paragraph 32 erfüllt.

Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen

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

Langfristige Vermögenswerte oder Veräußerungsgruppen, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft werden

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

Zusätzliche Angaben

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

- (c) the settlement of employee benefit plan obligations, provided that the settlement is directly related to the disposal transaction.

If an entity ceases to classify a component of an entity as held for sale, the results of operations of the component previously presented in discontinued operations in accordance with paragraphs 33—35 shall be reclassified and included in income from continuing operations for all periods presented. The amounts for prior periods shall be described as having been re-presented. 36

An entity that is committed to a sale plan involving loss of control of a subsidiary shall **present or** disclose the information required in paragraphs 33—36 when the subsidiary is a disposal group that meets the definition of a discontinued operation in accordance with paragraph 32. 36A

Gains or losses relating to continuing operations

Any gain or loss on the remeasurement of a non-current asset (or disposal group) classified as held for sale that does not meet the definition of a discontinued operation shall be included in profit or loss from continuing operations. 37

Non-current asset or disposal group classified as held for sale

An entity shall present a non-current asset classified as held for sale and the assets of a disposal group classified as held for sale separately from other assets in the statement of financial position. The liabilities of a disposal group classified as held for sale shall be presented separately from other liabilities in the statement of financial position. Those assets and liabilities shall not be offset and presented as a single amount. The major classes of assets and liabilities classified as held for sale shall **either be presented or disclosed** separately in the statement of financial position **or disclosed** in the notes, except as permitted by paragraph 39. An entity shall present separately any cumulative income or expense recognised in other comprehensive income relating to a non-current asset (or disposal group) classified as held for sale. 38

If the disposal group is a newly acquired subsidiary that meets the criteria to be classified as held for sale on acquisition (see paragraph 11), **presentation or** disclosure of the major classes of assets and liabilities is not required. 39

An entity shall not reclassify or re-present amounts presented for non-current assets or for the assets and liabilities of disposal groups classified as held for sale in the statement of financial positions for prior periods to reflect the classification in the statement of financial position for the latest period presented. 40

Additional disclosures

An entity shall disclose the following information in the notes in the period in which a non-current asset (or disposal group) has been either classified as held for sale or sold: 41

- (a) a description of the non-current asset (or disposal group);
- (b) a description of the facts and circumstances of the sale, or leading to the expected disposal, and the expected manner and timing of that disposal;
- (c) the gain or loss recognised in accordance with paragraphs 20—22 and, if not separately presented in the statement of comprehensive income, the **line item** in the statement of comprehensive income that includes that gain or loss;
- (d) if applicable, the reportable segment in which the non-current asset (or disposal group) is presented in accordance with IFRS 8 *Operating segments*.

If either paragraph 26 or paragraph 29 applies, an entity shall disclose, in the period of the decision to change the plan to sell the non-current asset (or disposal group), a description of the facts and circumstances leading to the decision and the effect of the decision on the results of operations for the period and any prior periods presented. 42

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

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

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 44 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen den IFRS auf vor dem 1. Januar 2005 beginnende Geschäftsjahre an, hat es dies anzugeben.
- 44A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurden die Paragraphen 3 und 38 geändert, und Paragraph 33A wurde eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 44B Durch IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* (in der 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 33 (d) eingefügt. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 27 (in der 2008 geänderten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch die genannte Änderung anzuwenden. Diese Änderung ist rückwirkend anzuwenden.
- 44C Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurden die Paragraphen 8A und 36A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Allerdings darf ein Unternehmen die Änderungen nur dann auf vor dem 1. Juli 2009 beginnende Geschäftsjahre anwenden, wenn es gleichzeitig auch IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) anwendet. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen vor dem 1. Juli 2009 an, hat es dies anzugeben. Die Änderungen sind vorbehaltlich der Übergangsbestimmungen in Paragraph 45 von IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) prospektiv ab dem Zeitpunkt anzuwenden, zu dem das Unternehmen erstmals IFRS 5 angewendet hat.
- 44D Durch IFRIC 17 *Sachdividenden an Eigentümer* wurden im November 2008 die Paragraphen 5A, 12A und 15A eingefügt, und Paragraph 8 wurde geändert. Diese Änderungen sind in Geschäftsjahren, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen, prospektiv auf langfristige Vermögenswerte (oder Veräußerungsgruppen) anzuwenden, die als zur Ausschüttung an Eigentümer gehalten eingestuft sind. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein vor dem 1. Juli 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben und ebenfalls IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (in der 2008 überarbeiteten Fassung), IAS 27 (in der im Januar 2008 geänderten Fassung) und IFRIC 17 anzuwenden.
- 44E Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 5B eingefügt. Diese Änderung ist prospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 44F [gestrichen]
- 44G Durch IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 28 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 11 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44H Durch IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde die Definition des beizulegenden Zeitwerts und die Definition des erzielbaren Betrags in Anhang A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44I Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 33A geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.²
- 44K Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 5 geändert, und die Paragraphen 44F und 44J wurden gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

TRANSITIONAL PROVISIONS

The IFRS shall be applied prospectively to non-current assets (or disposal groups) that meet the criteria to be classified as held for sale and operations that meet the criteria to be classified as discontinued after the effective date of the IFRS. An entity may apply the requirements of the IFRS to all non-current assets (or disposal groups) that meet the criteria to be classified as held for sale and operations that meet the criteria to be classified as discontinued after any date before the effective date of the IFRS, provided the valuations and other information needed to apply the IFRS were obtained at the time those criteria were originally met. 43

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2005. Earlier application is encouraged. 44
If an entity applies the IFRS for a period beginning before 1 January 2005, it shall disclose that fact.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraphs 3 and 38, and added paragraph 33A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 44A

IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) added paragraph 33 (d). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period. The amendment shall be applied retrospectively. 44B

Paragraphs 8A and 36A were added by *Improvements to IFRSs* issued in May 2008. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2009. Earlier application is permitted. However, an entity shall not apply the amendments for annual periods beginning before 1 July 2009 unless it also applies IAS 27 (as amended in May 2008). If an entity applies the amendments before 1 July 2009 it shall disclose that fact. An entity shall apply the amendments prospectively from the date at which it first applied IFRS 5, subject to the transitional provisions in paragraph 45 of IAS 27 (amended May 2008). 44C

Paragraphs 5A, 12A and 15A were added and paragraph 8 was amended by IFRIC 17 *Distributions of Non-cash Assets to Owners* in November 2008. Those amendments shall be applied prospectively to non-current assets (or disposal groups) that are classified as held for distribution to owners in annual periods beginning on or after 1 July 2009. Retrospective application is not permitted. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for a period beginning before 1 July 2009 it shall disclose that fact and also apply IFRS 3 *Business Combinations* (as revised in 2008), IAS 27 (as amended in May 2008) and IFRIC 17. 44D

Paragraph 5B was added by *Improvements to IFRSs* issued in April 2009. An entity shall apply that amendment prospectively for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 44E

[deleted] 44F

IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraph 28. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 11. 44G

IFRS 13 *Fair Value Measurement*, issued in May 2011, amended the definition of fair value in Appendix A. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. 44H

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 33A. An entity shall apply that amendment when it applies IAS 1 as amended in June 2011.² 44I

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 5 and deleted paragraphs 44F and 44J. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 44K

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 44L Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurden die Paragraphen 26–29 geändert und Paragraph 26A eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Änderungen an einer Veräußerungsmethode anzuwenden, die in Geschäftsjahren vorgenommen werden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 44M Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurde Paragraph 5 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44N Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33–36A, 38, 39 und 41 sowie die Überschriften vor den Paragraphen 31 und 38 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 35

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

ANHANG A: Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Zahlungsmittelgenerierende Einheit	Die kleinste identifizierbare Gruppe von Vermögenswerten, die Mittelzuflüsse erzeugt, die weitgehend unabhängig von den Mittelzuflüssen anderer Vermögenswerte oder anderer Gruppen von Vermögenswerten sind.
Unternehmensbestandteil	Ein Geschäftsbereich und die zugehörigen Zahlungsströme, die betrieblich und für die Zwecke der Rechnungslegung klar vom restlichen Unternehmen abgegrenzt werden können.
Veräußerungskosten	Zusätzliche Kosten, die der Veräußerung eines Vermögenswerts (oder einer Veräußerungsgruppe) einzeln zugeordnet werden können, mit Ausnahme der Finanzierungskosten und des Ertragsteueraufwands.
Kurzfristiger Vermögenswert	Ein Unternehmen hat einen Vermögenswert in folgenden Fällen als kurzfristig einzustufen: <ol style="list-style-type: none"> die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb des normalen Geschäftszyklus erwartet, oder der Vermögenswert wird zum Verkauf oder Verbrauch innerhalb dieses Zeitraums gehalten, der Vermögenswert wird primär zu Handelszwecken gehalten, die Realisierung des Vermögenswerts wird innerhalb von zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet oder 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.
Aufgegebener Geschäftsbereich	Ein Unternehmensbestandteil , der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten eingestuft wird und <ol style="list-style-type: none"> einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt, Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist oder ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.
Veräußerungsgruppe	Eine Gruppe von Vermögenswerten, die gemeinsam in einer einzigen Transaktion durch Verkauf oder auf andere Weise veräußert werden sollen, sowie die mit diesen Vermögenswerten direkt in Verbindung stehenden Schulden, die bei der Transaktion übertragen werden. Die Gruppe beinhaltet den bei einem Unternehmenszusammenschluss erworbenen Geschäfts- oder Firmenwert, wenn sie eine zahlungsmittelgenerierende Einheit darstellt, welcher der Geschäfts- oder Firmenwert gemäß den Vorschriften der Paragraphen 80–87 von IAS 36 <i>Wertminderung von Vermögenswerten</i> (in der 2004 überarbeiteten Fassung) zugeordnet wurde, oder es sich um einen Geschäftsbereich innerhalb einer solchen zahlungsmittelgenerierenden Einheit handelt.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle, issued in September 2014, amended paragraphs 26–29 and added paragraph 26A. An entity shall apply those amendments prospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ to changes in a method of disposal that occur in annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. 44L

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. 44M

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33–36A, 38, 39 and 41, and the headings before paragraphs 31 and 38. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 44N

WITHDRAWAL OF IAS 35

This IFRS supersedes IAS 35 *Discontinuing operations*.

45

APPENDIX A: DEFINED TERMS

This appendix is an integral part of the IFRS.

Cash-generating unit	The smallest identifiable group of assets that generates cash inflows that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets.
Component of an entity	Operations and cash flows that can be clearly distinguished, operationally and for financial reporting purposes, from the rest of the entity.
Costs to sell	The incremental costs directly attributable to the disposal of an asset (or disposal group), excluding finance costs and income tax expense.
Current asset	An entity shall classify an asset as current when: <ul style="list-style-type: none"> (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 twelve 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 twelve months after the reporting period.
Discontinued operation	A component of an entity that either has been disposed of or is classified as held for sale and: <ul style="list-style-type: none"> (a) represents a separate major line of business or geographical area of operations; (b) is part of a single coordinated plan to dispose of a separate major line of business or geographical area of operations; or (c) is a subsidiary acquired exclusively with a view to resale.
Disposal group	A group of assets to be disposed of, by sale or otherwise, together as a group in a single transaction, and liabilities directly associated with those assets that will be transferred in the transaction. The group includes goodwill acquired in a business combination if the group is a cash-generating unit to which goodwill has been allocated in accordance with the requirements of paragraphs 80–87 of IAS 36 <i>Impairment of assets</i> (as revised in 2004) or if it is an operation within such a cash-generating unit.

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

ANSATZ VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

Vorübergehende Befreiung von den Paragraphen 11 und 12 von IAS 8

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

BEWERTUNG VON VERMÖGENSWERTEN FÜR EXPLORATION UND EVALUIERUNG

Bewertung bei erstmaligem Ansatz

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

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

- 9 Ein Unternehmen hat eine Rechnungslegungsmethode festzulegen, nach der zu bestimmen ist, welche Ausgaben als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung angesetzt werden, und diese Methode einheitlich anzuwenden. Bei dieser Entscheidung ist zu berücksichtigen, inwieweit die Ausgaben mit der Suche nach bestimmten Bodenschätzen in Verbindung gebracht werden können. Es folgen einige Beispiele für Ausgaben, die in die erstmalige Bewertung von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung einbezogen werden könnten (die Liste ist nicht abschließend):
- (a) Erwerb von Rechten zur Exploration,
 - (b) topografische, geologische, geochemische und geophysikalische Studien,
 - (c) Probebohrungen,
 - (d) Erdbewegungen,
 - (e) Probenentnahmen und
 - (f) Tätigkeiten in Zusammenhang mit der Beurteilung der technischen Durchführbarkeit und der wirtschaftlichen Realisierbarkeit der Gewinnung von Bodenschätzen.
- 10 Ausgaben in Verbindung mit der Erschließung von Bodenschätzen sind nicht als Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung anzusetzen. Das *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* und IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* enthalten Leitlinien für den Ansatz von Vermögenswerten, die aus der Erschließung resultieren.
- 11 Nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* sind alle Beseitigungs- und Wiederherstellungsverpflichtungen zu erfassen, die in einer bestimmten Periode im Zuge der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen anfallen.

Folgebewertung

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

Änderungen von Rechnungslegungsmethoden

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

RECOGNITION OF EXPLORATION AND EVALUATION ASSETS

Temporary exemption from IAS 8 paragraphs 11 and 12

When developing its accounting policies, an entity recognising exploration and evaluation assets shall apply paragraph 10 of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*. 6

Paragraphs 11 and 12 of IAS 8 specify sources of authoritative requirements and guidance that management is required to consider in developing an accounting policy for an item if no IFRS applies specifically to that item. Subject to paragraphs 9 and 10 below, this IFRS exempts an entity from applying those paragraphs to its accounting policies for the recognition and measurement of exploration and evaluation assets. 7

MEASUREMENT OF EXPLORATION AND EVALUATION ASSETS

Measurement at recognition

Exploration and evaluation assets shall be measured at cost. 8

Elements of cost of exploration and evaluation assets

An entity shall determine an accounting policy specifying which expenditures are recognised as exploration and evaluation assets and apply the policy consistently. In making this determination, an entity considers the degree to which the expenditure can be associated with finding specific mineral resources. The following are examples of expenditures that might be included in the initial measurement of exploration and evaluation assets (the list is not exhaustive): 9

- (a) acquisition of rights to explore;
- (b) topographical, geological, geochemical and geophysical studies;
- (c) exploratory drilling;
- (d) trenching;
- (e) sampling; and
- (f) activities in relation to evaluating the technical feasibility and commercial viability of extracting a mineral resource.

Expenditures related to the development of mineral resources shall not be recognised as exploration and evaluation assets. The *Conceptual Framework for Financial Reporting* and IAS 38 *Intangible Assets* provide guidance on the recognition of assets arising from development. 10

In accordance with IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets* an entity recognises any obligations for removal and restoration that are incurred during a particular period as a consequence of having undertaken the exploration for and evaluation of mineral resources. 11

Measurement after recognition

After recognition, an entity shall apply either the cost model or the revaluation model to the exploration and evaluation assets. If the revaluation model is applied (either the model in IAS 16 *Property, plant and equipment* or the model in IAS 38) it shall be consistent with the classification of the assets (see paragraph 15). 12

Changes in accounting policies

An entity may change its accounting policies for exploration and evaluation expenditures if the change makes the financial statements more relevant to the economic decision-making needs of users and no less reliable, or more reliable and no less relevant to those needs. An entity shall judge relevance and reliability using the criteria in IAS 8. 13

To justify changing its accounting policies for exploration and evaluation expenditures, an entity shall demonstrate that the change brings its financial statements closer to meeting the criteria in IAS 8, but the change need not achieve full compliance with those criteria. 14

ANGABEN

- 23 Ein Unternehmen hat Angaben zu machen, welche die in seinem Abschluss erfassten Beträge für die Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen kennzeichnen und erläutern.
- 24 Zur Erfüllung der Vorschrift in Paragraph 23 sind folgende Angaben erforderlich:
- (a) die Rechnungslegungsmethoden des Unternehmens für Ausgaben für Exploration und Evaluierung, einschließlich des Ansatzes von Vermögenswerten für Exploration und Evaluierung,
 - (b) die Höhe der Vermögenswerte, Schulden, Erträge und Aufwendungen sowie der Zahlungsströme aus betrieblicher und Investitionstätigkeit, die aus der Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen resultieren.
- 25 Ein Unternehmen hat die Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung als gesonderte Gruppe von Vermögenswerten zu behandeln und die in IAS 16 oder IAS 38 verlangten Angaben entsprechend der Einstufung der Vermögenswerte zu machen.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 26 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Geschäftsjahre an, hat es dies anzugeben.
- 26A Durch die Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS- Standards*, veröffentlicht 2018, wurde Paragraph 10 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen durch die Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* vorgenommenen Änderungen anwendet. Die Änderung an IFRS 6 ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderung an IFRS 6 mit Verweis auf die Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.
- 26B Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

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

ANHANG A

Definitionen

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Vermögenswerte für Exploration und Evaluierung
Ausgaben für Exploration und Evaluierung

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

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

Exploration und Evaluierung von Bodenschätzen

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

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

DISCLOSURE

An entity shall disclose information that identifies and explains the amounts recognised in its financial statements arising from the exploration for and evaluation of mineral resources. 23

To comply with paragraph 23, an entity shall disclose: 24

- (a) its accounting policies for exploration and evaluation expenditures, including the recognition of exploration and evaluation assets;
- (b) the amounts of assets, liabilities, income and expense and operating and investing cash flows arising from the exploration for and evaluation of mineral resources.

An entity shall treat exploration and evaluation assets as a separate class of assets and make the disclosures required by either IAS 16 or IAS 38 consistent with how the assets are classified. 25

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2006. Earlier application is encouraged. If an entity applies the IFRS for a period beginning before 1 January 2006, it shall disclose that fact. 26

Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards, issued in 2018, amended paragraph 10. 26A
An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted if at the same time an entity also applies all other amendments made by *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*. An entity shall apply the amendment to IFRS 6 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹. However, if an entity determines that retrospective application would be impracticable or would involve undue cost or effort, it shall apply the amendment to IFRS 6 by reference to paragraphs 23—28, 50—53 and 54F of IAS 8.

IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements issued in April 2024 amended paragraph 6. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 26B

TRANSITIONAL PROVISIONS

If it is impracticable to apply a particular requirement of paragraph 18 to comparative information that relates to annual periods beginning before 1 January 2006, an entity shall disclose that fact. IAS 8 explains the term 'impracticable'. 27

APPENDIX A

Defined terms

This appendix is an integral part of the IFRS.

Exploration and evaluation assets

Exploration and evaluation expenditures

Exploration for and evaluation of mineral resources

Exploration and evaluation expenditures recognised as assets in accordance with the entity's accounting policy.

Expenditures incurred by an entity in connection with the **exploration for and evaluation of mineral resources** before the technical feasibility and commercial viability of extracting a mineral resource are demonstrable.

The search for mineral resources, including minerals, oil, natural gas and similar non-regenerative resources after the entity has obtained legal rights to explore in a specific area, as well as the determination of the technical feasibility and commercial viability of extracting the mineral resource.

¹ When it issued *IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

ZIELSETZUNG

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

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Dieser IFRS ist von allen Unternehmen auf alle Arten von Finanzinstrumenten anzuwenden. Davon ausgenommen sind:
 - (a) Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die gemäß IFRS 10 *Konzernabschlüsse*, IAS 27 *Einzelabschlüsse* oder IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen* bilanziert werden. In einigen Fällen muss oder darf ein Unternehmen jedoch nach IFRS 10, IAS 27 oder IAS 28 einen Anteil an einem Tochterunternehmen, einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen gemäß IFRS 9 bilanzieren. In diesen Fällen gelten die Angabepflichten dieses IFRS und für die zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Anteile die Vorschriften von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*. Der vorliegende IFRS ist auch auf alle Derivate anzuwenden, die an Anteile an Tochterunternehmen, assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen gebunden sind, es sei denn, das Derivat entspricht der Definition eines Eigenkapitalinstruments in IAS 32.
 - (b) Rechte und Verpflichtungen eines Arbeitgebers aus Altersversorgungsplänen, auf die IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* anzuwenden ist.
 - (d) Versicherungsverträge im Sinne von IFRS 17 *Versicherungsverträge* oder Kapitalanlageverträge mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung im Anwendungsbereich von IFRS 17. Anzuwenden ist dieser IFRS allerdings auf:
 - (i) Derivate, die in Verträge im Anwendungsbereich von IFRS 17 eingebettet sind, falls das Unternehmen diese Verträge nach IFRS 9 getrennt bilanzieren muss.
 - (ii) Kapitalanlagekomponenten, die von Verträgen im Anwendungsbereich von IFRS 17 abgetrennt sind, wenn IFRS 17 eine solche Abtrennung vorschreibt, es sei denn, bei der abgetrennten Kapitalanlagekomponente handelt es sich um einen Kapitalanlagevertrag mit ermessensabhängiger Überschussbeteiligung.
 - (iii) Die Rechte und Verpflichtungen eines Versicherers aus Versicherungsverträgen, die die Definition von finanziellen Garantien erfüllen, wenn der Versicherer die Verträge nach IFRS 9 ansetzt und bewertet. Der Versicherer hat jedoch IFRS 17 anzuwenden, wenn er das Wahlrecht nach Paragraph 7 (e) von IFRS 17 ausübt, die Verträge nach IFRS 17 anzusetzen und zu bewerten.
 - (iv) Die Rechte und Verpflichtungen eines Unternehmens, bei denen es sich um Finanzinstrumente handelt, die aus Kreditkartenverträgen oder ähnlichen Kredit- und Zahlungsmöglichkeiten bietenden Verträgen entstehen, die ein Unternehmen ausgibt und die die Definition eines Versicherungsvertrags erfüllen, wenn das Unternehmen gemäß Paragraph 7 (h) von IFRS 17 und Paragraph 2.1 (e) (iv) von IFRS 9 auf diese Rechte und Verpflichtungen IFRS 9 anwendet.
 - (v) Die Rechte und Verpflichtungen eines Unternehmens, bei denen es sich um Finanzinstrumente handelt, die aus Versicherungsverträgen entstehen, die ein Unternehmen ausgibt, die den Schadenersatz im Versicherungsfall auf den Betrag begrenzen, der ansonsten erforderlich wäre, um die durch den Vertrag begründete Verpflichtung des Versicherungsnehmers zu erfüllen, wenn das Unternehmen das Wahlrecht ausübt, gemäß Paragraph 8A von IFRS 17 auf solche Verträge IFRS 9 statt IFRS 17 anzuwenden.
 - (e) Finanzinstrumente, Verträge und Verpflichtungen im Zusammenhang mit anteilsbasierten Vergütungen, auf die IFRS 2 *Anteilsbasierte Vergütung* anzuwenden ist. Davon ausgenommen sind die unter IFRS 9 fallenden Verträge, auf die dieser IFRS anzuwenden ist.
 - (f) Instrumente, die nach den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft werden müssen. **Die in den Paragraphen 19A–19B verlangten Angaben sind jedoch für solche Instrumente zu machen.**
- 4 Dieser IFRS ist auf bilanzwirksame und bilanzunwirksame Finanzinstrumente anzuwenden. Bilanzwirksame Finanzinstrumente umfassen finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten, die in den Anwendungsbereich von IFRS 9 fallen. Zu den bilanzunwirksamen Finanzinstrumenten gehören einige andere Finanzinstrumente, die zwar nicht unter IFRS 9, wohl aber unter diesen IFRS fallen.
- 5 Anzuwenden ist dieser IFRS ferner auf Verträge zum Kauf oder Verkauf eines nichtfinanziellen Postens, die unter IFRS 9 fallen.
- 5A Die in den Paragraphen 35A–35N verlangten Angaben zum Ausfallrisiko gelten für jene Rechte, die nach IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* zur Erfassung von Wertminderungsaufwendungen und -erträgen gemäß IFRS 9 bilanziert

OBJECTIVE

The objective of this IFRS is to require entities to provide disclosures in their financial statements that enable users 1 to evaluate:

- (a) the significance of financial instruments for the entity's financial position and performance; and
- (b) the nature and extent of risks arising from financial instruments to which the entity is exposed during the period and at the end of the reporting period, and how the entity manages those risks.

The principles in this IFRS complement the principles for recognising, measuring and presenting financial assets and 2 financial liabilities in IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* and IFRS 9 *Financial Instruments*.

SCOPE

This IFRS shall be applied by all entities to all types of financial instruments, except: 3

- (a) those interests in subsidiaries, associates or joint ventures that are accounted for in accordance with IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*, IAS 27 *Separate Financial Statements* or IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures*. However, in some cases, IFRS 10, IAS 27 or IAS 28 require or permit an entity to account for an interest in a subsidiary, associate or joint venture using IFRS 9; in those cases, entities shall apply the requirements of this IFRS. Entities shall also apply this IFRS to all derivatives linked to interests in subsidiaries, associates or joint ventures unless the derivative meets the definition of an equity instrument in IAS 32.
- (b) employers' rights and obligations arising from employee benefit plans, to which IAS 19 *Employee benefits* applies;
- (d) insurance contracts as defined IFRS 17 *Insurance Contracts* or investment contracts with discretionary participation features within the scope of IFRS 17. However, this IFRS applies to:
 - (i) derivatives that are embedded in contracts within the scope of IFRS 17, if IFRS 9 requires the entity to account for them separately;
 - (ii) investment components that are separated from contracts within the scope of IFRS 17, if IFRS 17 requires such separation, unless the separated investment component is an investment contract with discretionary participation features;
 - (iii) an issuer's rights and obligations arising under insurance contracts that meet the definition of *financial guarantee contracts*, if the issuer applies IFRS 9 in recognising and measuring the contracts. However, the issuer shall apply IFRS 17 if the issuer elects, in accordance with paragraph 7 (e) of IFRS 17, to apply IFRS 17 in recognising and measuring the contracts;
 - (iv) an entity's rights and obligations that are financial instruments arising under credit card contracts, or similar contracts that provide credit or payment arrangements, that an entity issues that meet the definition of an insurance contract if the entity applies IFRS 9 to those rights and obligations in accordance with paragraph 7 (h) of IFRS 17 and paragraph 2.1 (e) (iv) of IFRS 9;
 - (v) an entity's rights and obligations that are financial instruments arising under insurance contracts that an entity issues that limit the compensation for insured events to the amount otherwise required to settle the policyholder's obligation created by the contract, if the entity elects, in accordance with paragraph 8A of IFRS 17, to apply IFRS 9 instead of IFRS 17 to such contracts.
- (e) financial instruments, contracts and obligations under share-based payment transactions to which IFRS 2 *Share-based Payment* applies, except that this IFRS applies to contracts within the scope of IFRS 9.
- (f) instruments that are required to be classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A and 16B or paragraphs 16C and 16D of IAS 32. **However, the disclosures required by paragraphs 19A–19B are required for such instruments.**

This IFRS applies to recognised and unrecognised financial instruments. Recognised financial instruments include finan- 4 cial assets and financial liabilities that are within the scope of IFRS 9. Unrecognised financial instruments include some financial instruments that, although outside the scope of IFRS 9, are within the scope of this IFRS.

This IFRS applies to contracts to buy or sell a non-financial item that are within the scope of IFRS 9. 5

The credit risk disclosure requirements in paragraph 35A–35N apply to those rights that IFRS 15 *Revenue from Contracts 5A with Customers* specifies are accounted for in accordance with IFRS 9 for the purposes of recognising impairment gains or

werden. Jegliche Verweise auf finanzielle Vermögenswerte oder Finanzinstrumente in diesen Paragraphen schließen diese Rechte ein, sofern nichts anderes festgelegt ist.

- 5B Paragraph 30A gilt ausschließlich für Verträge über den Kauf von naturabhängigem Strom, die die Anforderungen des Paragraphen 2.3A von IFRS 9 erfüllen und gemäß den Paragraphen B2.7–B2.8 von IFRS 9 nicht unter den genannten Standard fallen.
- 5C Paragraph 30B gilt ausschließlich für Verträge, die die Anforderungen des Paragraphen 2.3A von IFRS 9 erfüllen und gemäß Paragraph 6.10.1 von IFRS 9 in einer Sicherungsbeziehung zur Absicherung von Zahlungsströmen designiert wurden.
- 5D Paragraph 30C gilt ausschließlich für Verträge, die die Anforderungen des Paragraphen 2.3A von IFRS 9 erfüllen und mit Blick auf die Stromkäufe eines Unternehmens geschlossen wurden. Diese Verträge umfassen:
- (a) Verträge im Anwendungsbereich von IFRS 9 und
 - (b) Verträge, die gemäß Paragraph 2.4 von IFRS 9 nicht unter IFRS 9 fallen, einschließlich solcher, die gemäß den Paragraphen B2.7–B2.8 des genannten Standards von dessen Anwendungsbereich ausgenommen sind.

KLASSEN VON FINANZINSTRUMENTEN UND UMFANG DER ANGABEPFLICHTEN

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

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

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

Bilanz

Kategorien finanzieller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten

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

Erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete finanzielle Vermögenswerte oder finanzielle Verbindlichkeiten

- 9 Hat ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert (oder eine Gruppe von finanziellen Vermögenswerten), der ansonsten zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis oder zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet würde, als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert, sind folgende Angaben erforderlich:
- (a) das maximale *Ausfallrisiko* (siehe Paragraph 36 (a)) des finanziellen Vermögenswerts (oder der Gruppe von finanziellen Vermögenswerten) zum Abschlussstichtag.

losses. Any reference to financial assets or financial instruments in these paragraphs shall include those rights unless otherwise specified.

Paragraph 30A applies only to contracts to buy nature-dependent electricity that satisfy the requirements in paragraph 2.3 A of IFRS 9 and are outside the scope of that Standard in accordance with paragraphs B2.7—B2.8 of IFRS 9. 5B

Paragraph 30B applies only to contracts that satisfy the requirements in paragraph 2.3 A of IFRS 9 and have been designated in a cash flow hedging relationship in accordance with paragraph 6.10.1 of IFRS 9. 5C

Paragraph 30C applies only to contracts that satisfy the requirements in paragraph 2.3 A of IFRS 9 and have been entered into with regards to an entity's electricity purchases. These contracts comprise those: 5D

- (a) within the scope of IFRS 9; and
- (b) outside the scope of IFRS 9 in accordance with paragraph 2.4 of that Standard, including those excluded in accordance with paragraphs B2.7—B2.8 of that Standard.

CLASSES OF FINANCIAL INSTRUMENTS AND LEVEL OF DISCLOSURE

When this IFRS requires disclosures by class of financial instrument, an entity shall group financial instruments into classes that are appropriate to the nature of the information disclosed and that take into account the characteristics of those financial instruments. An entity shall provide sufficient information to permit reconciliation to the line items presented in the statement of financial position. 6

SIGNIFICANCE OF FINANCIAL INSTRUMENTS FOR FINANCIAL POSITION AND PERFORMANCE

An entity shall disclose information that enables users of its financial statements to evaluate the significance of financial instruments for its financial position and performance. 7

Statement of financial position

Categories of financial assets and financial liabilities

The carrying amounts of each of the following categories, as specified in IFRS 9, shall either **be presented** in the statement of financial position or **disclosed** in the notes: 8

- (a) financial assets measured at fair value through profit or loss, showing separately (i) those designated as such upon initial recognition or subsequently in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9; (ii) those measured as such in accordance with the election in paragraph 3.3.5 of IFRS 9; (iii) those measured as such in accordance with the election in paragraph 33A of IAS 32 and (iv) those mandatorily measured at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9;
- (b–d) [deleted]
- (e) financial liabilities at fair value through profit or loss, showing separately (i) those designated as such upon initial recognition or subsequently in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9 and (ii) those that meet the definition of held for trading in IFRS 9.
- (f) financial assets measured at amortised cost.
- (g) financial liabilities measured at amortised cost.
- (h) financial assets measured at fair value through other comprehensive income, showing separately (i) financial assets that are measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A of IFRS 9; and (ii) investments in equity instruments designated as such upon initial recognition in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9.

Financial assets or financial liabilities at fair value through profit or loss

If the entity has designated as measured at fair value through profit or loss a financial asset (or group of financial assets) that would otherwise be measured at fair value through other comprehensive income or amortised cost, it shall disclose: 9

- (a) the maximum exposure to *credit risk* (see paragraph 36 (a)) of the financial asset (or group of financial assets) at the end of the reporting period.

Wertberichtigungskonto für Kreditausfälle

16 [gestrichen]

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

Zusammengesetzte Finanzinstrumente mit mehreren eingebetteten Derivaten

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

Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle und Vertragsverletzungen

- 18 Für am Abschlussstichtag angesetzte Darlehensverbindlichkeiten ist Folgendes anzugeben:
- (a) Einzelheiten zu allen in der Berichtsperiode eingetretenen Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen, welche die Tilgungs- oder Zinszahlungen, den Tilgungsfonds oder die Tilgungsbedingungen der Darlehensverbindlichkeiten betreffen,
 - (b) den am Abschlussstichtag angesetzten Buchwert der Darlehensverbindlichkeiten, bei denen die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle aufgetreten sind, und
 - (c) ob die Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfälle behoben oder die Bedingungen für die Darlehensverbindlichkeiten neu ausgehandelt wurden, bevor der Abschluss zur Veröffentlichung freigegeben wurde.
- 19 Ist es in der Berichtsperiode zu anderen als in Paragraph 18 beschriebenen Verletzungen von Darlehensverträgen gekommen, hat ein Unternehmen auch in Bezug auf diese die in Paragraph 18 verlangten Angaben zu machen, sofern die Vertragsverletzungen den Kreditgeber berechtigen, eine vorzeitige Rückzahlung zu fordern (sofern die Verletzungen am oder vor dem Abschlussstichtag nicht behoben oder die Darlehenskonditionen neu verhandelt wurden).

Finanzinstrumente, die gemäß den Paragraphen 16A–16B oder 16C–16D von IAS 32 als Eigenkapital eingestuft sind

- 19A Zu kündbaren Finanzinstrumenten, die gemäß den Paragraphen 16A–16B von IAS 32 als Eigenkapitalinstrumente eingestuft sind, hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen (sofern diese nicht bereits an anderer Stelle zu finden sind):
- (a) zusammengefasste quantitative Daten zu dem als Eigenkapital eingestuften Betrag,
 - (b) Ziele, Methoden und Verfahren, mit deren Hilfe das Unternehmen seiner Verpflichtung nachkommen will, die Instrumente zurückzukaufen oder zurückzunehmen, wenn die Inhaber dies verlangen, einschließlich aller Änderungen gegenüber der vorangegangenen Periode,
 - (c) der bei Rücknahme oder Rückkauf dieser Klasse von Finanzinstrumenten erwartete Mittelabfluss und
 - (d) Informationen darüber, wie der bei Rücknahme oder Rückkauf erwartete Mittelabfluss ermittelt wurde.
- 19B Hat ein Unternehmen eines der folgenden Finanzinstrumente zwischen finanziellen Verbindlichkeiten und Eigenkapital umgegliedert, so hat es den in jeder Kategorie (d. h. bei den finanziellen Verbindlichkeiten oder dem Eigenkapital) ein- bzw. ausgegliederten Betrag sowie den Zeitpunkt und die Gründe für die Umgliederung anzugeben:
- (a) ein kündbares Finanzinstrument, das gemäß den Paragraphen 16A–16B von IAS 32 als Eigenkapitalinstrument eingestuft ist, oder
 - (b) ein gemäß den Paragraphen 16C–16D von IAS 32 als Eigenkapitalinstrument eingestuftes Instrument, das das Unternehmen dazu verpflichtet, einer anderen Partei im Falle der Liquidation einen proportionalen Anteil an seinem Nettovermögen zu überlassen.

Allowance account for credit losses

[deleted]

16

The carrying amount of financial assets measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A of IFRS 9 is not reduced by a loss allowance and an entity shall not present the loss allowance separately in the statement of financial position as a reduction of the carrying amount of the financial asset. However, an entity shall disclose the loss allowance in the notes to the financial statements. 16A

Compound financial instruments with multiple embedded derivatives

If an entity has issued an instrument that contains both a liability and an equity component (see paragraph 28 of IAS 32) and the instrument has multiple embedded derivatives whose values are interdependent (such as a callable convertible debt instrument), it shall disclose the existence of those features. 17

Defaults and breaches

For *loans payable* recognised at the end of the reporting period, an entity shall disclose: 18

- (a) details of any defaults during the period of principal, interest, sinking fund, or redemption terms of those loans payable;
- (b) the carrying amount of the loans payable in default at the end of the reporting period; and
- (c) whether the default was remedied, or the terms of the loans payable were renegotiated, before the financial statements were authorised for issue.

If, during the period, there were breaches of loan agreement terms other than those described in paragraph 18, an entity shall disclose the same information as required by paragraph 18 if those breaches permitted the lender to demand accelerated repayment (unless the breaches were remedied, or the terms of the loan were renegotiated, on or before the end of the reporting period). 19

Financial instruments classified as equity in accordance with paragraphs 16A–16B or paragraphs 16C–16D of IAS 32

For puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 16A–16B of IAS 32, an entity shall disclose (to the extent not disclosed elsewhere): 19A

- (a) summary quantitative data about the amount classified as equity;
- (b) its objectives, policies and processes for managing its obligation to repurchase or redeem the instruments when required to do so by the instrument holders, including any changes from the previous period;
- (c) the expected cash outflow on redemption or repurchase of that class of financial instruments; and
- (d) information about how the expected cash outflow on redemption or repurchase was determined.

If an entity has reclassified any of the following financial instruments between financial liabilities and equity, it shall disclose the amount reclassified into and out of each category (financial liabilities or equity), and the timing and reason for that reclassification: 19B

- (a) a puttable financial instrument classified as an equity instrument applying paragraphs 16A–16B of IAS 32; or
- (b) an instrument that imposes on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and is classified as an equity instrument applying paragraphs 16C–16D of IAS 32.

Gesamtergebnisrechnung

Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten

- 20 Ein Unternehmen hat die folgenden Ertrags-, Aufwands-, Gewinn- oder Verlustposten entweder gemäß den Darstellungsvorschriften in IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss in der Gesamtergebnisrechnung* darzustellen oder sie im Anhang anzugeben:
- (a) Nettogewinne oder -verluste aus:
 - (i) finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wobei diejenigen aus finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, die beim erstmaligen Ansatz oder nachfolgend gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als solche designiert wurden, getrennt auszuweisen sind von denjenigen aus finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten, bei denen eine erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert gemäß IFRS 9 verpflichtend ist (z. B. finanzielle Verbindlichkeiten, die die Definition von „zu Handelszwecken gehalten“ gemäß IFRS 9 erfüllen). Bei finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden, hat ein Unternehmen den im sonstigen Ergebnis erfassten Betrag der Gewinne oder Verluste getrennt von dem erfolgswirksam erfassten Betrag auszuweisen.
 - (ii-iv) [gestrichen]
 - (v) finanziellen Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden.
 - (vi) finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden.
 - (vii) Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente, die gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designiert sind.
 - (viii) finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, wobei der Betrag der Gewinne oder Verluste, der im sonstigen Ergebnis in der Periode erfasst wird, getrennt von dem Betrag auszuweisen ist, der bei der Ausbuchung aus dem kumulierten sonstigen Ergebnis erfolgswirksam umgegliedert wird.
 - (b) den (nach der Effektivzinismethode berechneten) Gesamtzinsertrag und Gesamtzinsaufwand für finanzielle Vermögenswerte, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder gemäß Paragraph 4.1.2A von IFRS 9 zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden (wobei diese Beträge getrennt auszuweisen sind), oder finanzielle Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden.
 - (c) das als Ertrag oder Aufwand erfasste Entgelt (mit Ausnahme der Beträge, die in die Bestimmung der Effektivzinssätze einbezogen werden) aus
 - (i) finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten, die nicht erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, und
 - (ii) Treuhänder- und anderen fiduziarischen Geschäften, die auf eine Vermögensverwaltung für fremde Rechnung einzelner Personen, Sondervermögen, Pensionsfonds und anderer institutioneller Anleger hinauslaufen.
 - (d)-(e) [gestrichen]
- 20A Ein Unternehmen hat eine Aufgliederung der in der Gesamtergebnisrechnung erfassten Gewinne oder Verluste aus der Ausbuchung von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten finanziellen Vermögenswerten vorzulegen, wobei die Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte getrennt ausgewiesen werden. Diese Angabe muss auch die Gründe für die Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte enthalten.
- 20B Ein Unternehmen hat die nach Paragraph 20C erforderlichen Angaben für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten oder zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis bewertet werden, und für jede Klasse von finanziellen Verbindlichkeiten, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet werden, zu machen. Das Unternehmen hat zu berücksichtigen, wie viele Details anzugeben sind, welcher Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung angemessen ist und ob die Abschlussadressaten zusätzliche Erläuterungen zur Beurteilung der angegebenen quantitativen Informationen benötigen.
- 20C Um den Abschlussadressaten die Auswirkungen von Vertragsklauseln verständlich zu machen, die die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme in Abhängigkeit davon ändern könnten, ob ein bedingtes Ereignis, das nicht unmittelbar mit Änderungen der grundlegenden Kreditrisiken und Kosten (wie dem Zeitwert des Geldes oder dem Ausfallrisiko) zusammenhängt, eintritt oder nicht, hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) eine qualitative Beschreibung der Art des bedingten Ereignisses,
 - (b) quantitative Informationen über die möglichen Änderungen der vertraglichen Zahlungsströme, die sich aus diesen Vertragsklauseln ergeben könnten (z. B. die Bandbreite der möglichen Änderungen), und
 - (c) den Bruttobuchwert der finanziellen Vermögenswerte und die fortgeführten Anschaffungskosten der finanziellen Verbindlichkeiten, die diesen Vertragsbedingungen unterliegen.
- 20D Beispielsweise hat ein Unternehmen die in Paragraph 20C verlangten Angaben für eine Klasse von zu fortgeführten Anschaffungskosten bewerteten finanziellen Verbindlichkeiten zu machen, deren vertragliche Zahlungsströme sich ändern, wenn das Unternehmen seine CO₂-Emissionen senkt.

Statement of comprehensive income

Items of income, expense, gains or losses

An entity shall either **present, subject to the presentation requirements in IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*, the following items of income, expense, gains or losses in the statement of comprehensive income or disclose them** in the notes: **20**

- (a) net gains or net losses on:
 - (i) financial assets or financial liabilities measured at fair value through profit or loss, showing separately those on financial assets or financial liabilities designated as such upon initial recognition or subsequently in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9, and those on financial assets or financial liabilities that are mandatorily measured at fair value through profit or loss in accordance with IFRS 9 (eg financial liabilities that meet the definition of held for trading in IFRS 9). For financial liabilities designated as at fair value through profit or loss, an entity shall show separately the amount of gain or loss recognised in other comprehensive income and the amount recognised in profit or loss.
 - (ii–iv) [deleted]
 - (v) financial liabilities measured at amortised cost.
 - (vi) financial assets measured at amortised cost.
 - (vii) investments in equity instruments designated at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9.
 - (viii) financial assets measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A of IFRS 9, showing separately the amount of gain or loss recognised in other comprehensive income during the period and the amount reclassified upon derecognition from accumulated other comprehensive income to profit or loss for the period.
- (b) total interest revenue and total interest expense (calculated using the effective interest method) for financial assets that are measured at amortised cost or that are measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A of IFRS 9 (showing these amounts separately); or financial liabilities that are not measured at fair value through profit or loss.
- (c) fee income and expense (other than amounts included in determining the effective interest rate) arising from:
 - (i) financial assets and financial liabilities that are not at fair value through profit or loss; and
 - (ii) trust and other fiduciary activities that result in the holding or investing of assets on behalf of individuals, trusts, retirement benefit plans, and other institutions.
- (d)–(e) [deleted]

An entity shall disclose an analysis of the gain or loss recognised in the statement of comprehensive income arising from the derecognition of financial assets measured at amortised cost, showing separately gains and losses arising from derecognition of those financial assets. This disclosure shall include the reasons for derecognising those financial assets. **20A**

An entity shall disclose the information required by paragraph 20C by class of financial assets measured at amortised cost or fair value through other comprehensive income and by class of financial liabilities measured at amortised cost. The entity shall consider how much detail to disclose, the appropriate level of aggregation or disaggregation, and whether users of financial statements need additional explanations to evaluate any quantitative information disclosed. **20B**

To enable users of financial statements to understand the effect of contractual terms that could change the amount of contractual cash flows based on the occurrence (or non-occurrence) of a contingent event that does not relate directly to changes in basic lending risks and costs (such as the time value of money or credit risk), an entity shall disclose: **20C**

- (a) a qualitative description of the nature of the contingent event;
- (b) quantitative information about the possible changes to contractual cash flows that could result from those contractual terms (for example, the range of possible changes); and
- (c) the gross carrying amount of financial assets and the amortised cost of financial liabilities subject to those contractual terms.

For example, an entity shall disclose the information required by paragraph 20C for a class of financial liabilities measured at amortised cost whose contractual cash flows change if the entity achieves a reduction in its carbon emissions. **20D**

Weitere Angaben

Rechnungslegungsmethoden

- 21 Gemäß **Paragraph 27A von IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses** hat ein Unternehmen wesentliche Angaben zu seinen Rechnungslegungsmethoden zu machen. Es ist davon auszugehen, dass zu diesen wesentlichen Angaben Informationen über die bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsgrundlage(n) für Finanzinstrumente zählen.

Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

- 21A Ein Unternehmen hat die in den Paragraphen 21B–24F verlangten Angaben für diejenigen Risiken zu machen, die es absichert und bei denen es sich für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen entscheidet. Die Angaben im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen müssen folgende Informationen enthalten:
- (a) die Risikomanagementstrategie eines Unternehmens sowie die Art und Weise, wie diese zur Steuerung von Risiken angewandt wird,
 - (b) inwieweit die Sicherungsbeziehungen eines Unternehmens die Höhe, den Zeitpunkt und die Unsicherheit seiner künftigen Zahlungsströme beeinflussen können, und
 - (c) die Auswirkung der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen auf die Bilanz, die Gesamtergebnisrechnung und die Eigenkapitalveränderungsrechnung eines Unternehmens.
- 21B Ein Unternehmen hat die verlangten Angaben in einer einzelnen Anhangangabe oder einem separaten Abschnitt seines Abschlusses zu machen. Doch muss das Unternehmen bereits an anderer Stelle dargestellte Informationen nicht duplizieren, sofern diese Informationen durch Querverweis aus dem Abschluss auf sonstige Verlautbarungen, wie z. B. einen Lage- oder Risikobericht, die den Abschlussadressaten unter denselben Bedingungen und zur selben Zeit wie der Abschluss zugänglich sind, eingebunden werden. Ohne die durch einen Querverweis eingebrachten Informationen ist der Abschluss unvollständig.
- 21C Hat ein Unternehmen die Angaben gemäß den Paragraphen 22A–24F nach Risikokategorie zu trennen, legt es jede Risikokategorie basierend auf den Risiken fest, bei denen es sich für eine Absicherung entscheidet und die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen angewandt wird. Ein Unternehmen hat die Risikokategorien einheitlich für alle Angaben im Rahmen der Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen festzulegen.
- 21D Zur Erreichung der in Paragraph 21A genannten Zielsetzung hat ein Unternehmen (sofern nachfolgend nichts anderes bestimmt ist) festzulegen, wie viele Details anzugeben sind, wieviel Gewicht es auf die verschiedenen Aspekte der verlangten Angaben legt, den erforderlichen Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung und ob die Abschlussadressaten zusätzliche Erläuterungen zur Beurteilung der angegebenen quantitativen Informationen benötigen. Allerdings hat das Unternehmen denselben Grad der Aufgliederung oder Zusammenfassung anzuwenden, den es bei den geforderten Angaben zusammengehöriger Informationen gemäß diesem IFRS und IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* anwendet.

Die Risikomanagementstrategie

- 22 [gestrichen]

- 22A Ein Unternehmen hat seine Risikomanagementstrategie für jede Risikokategorie, bei der es sich für eine Absicherung entscheidet und bei der die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen zur Anwendung kommt, zu erläutern. Diese Erläuterung sollte es den Abschlussadressaten ermöglichen, (z. B.) Folgendes zu beurteilen:
- (a) wie die einzelnen Risiken entstehen,
 - (b) wie das Unternehmen die einzelnen Risiken steuert; hierin eingeschlossen ist, ob das Unternehmen ein Geschäft in seiner Gesamtheit gegen sämtliche Risiken oder eine Risikokomponente (oder -komponenten) eines Geschäfts absichert und warum,
 - (c) das Ausmaß der Risiken, die durch das Unternehmen gesteuert werden.
- 22B Zur Erfüllung der Vorschriften in Paragraph 22A sollten die Informationen u. a. Folgendes enthalten:
- (a) eine Beschreibung der Sicherungsinstrumente, die zur Risikoabsicherung verwendet werden (und wie sie verwendet werden),
 - (b) eine Beschreibung, wie das Unternehmen die wirtschaftliche Beziehung zwischen dem Grundgeschäft und dem Sicherungsinstrument zum Zwecke der Beurteilung der Wirksamkeit der Absicherung bestimmt, und
 - (c) eine Beschreibung, wie das Unternehmen die Sicherungsquote festlegt und was die Ursachen für eine Unwirksamkeit der Absicherung sind.
- 22C Wenn ein Unternehmen eine spezifische Risikokomponente als Grundgeschäft designiert (siehe Paragraph 6.3.7 von IFRS 9), hat es zusätzlich zu den in den Paragraphen 22A und 22B verlangten Angaben die folgenden qualitativen oder quantitativen Informationen bereitzustellen:
- (a) wie das Unternehmen die als Grundgeschäft designierte Risikokomponente bestimmt (einschließlich einer Beschreibung der Art der Beziehung zwischen der Risikokomponente und dem Geschäft insgesamt) und

Other disclosures

Accounting policies

In accordance with paragraph 27A of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*, an entity discloses material accounting policy information. Information about the measurement basis (or bases) for financial instruments used in preparing the financial statements is expected to be material accounting policy information. 21

Hedge accounting

An entity shall apply the disclosure requirements in paragraphs 21B—24F for those risk exposures that an entity hedges and for which it elects to apply hedge accounting. Hedge accounting disclosures shall provide information about: 21A

- (a) an entity's risk management strategy and how it is applied to manage risk;
- (b) how the entity's hedging activities may affect the amount, timing and uncertainty of its future cash flows; and
- (c) the effect that hedge accounting has had on the entity's statement of financial position, statement of comprehensive income and statement of changes in equity.

An entity shall present the required disclosures in a single note or separate section in its financial statements. However, an entity need not duplicate information that is already presented elsewhere, provided that the information is incorporated by cross-reference from the financial statements to some other statement, such as a management commentary or risk report, that is available to users of the financial statements on the same terms as the financial statements and at the same time. Without the information incorporated by cross-reference, the financial statements are incomplete. 21B

When paragraphs 22A—24F require the entity to separate by risk category the information disclosed, the entity shall determine each risk category on the basis of the risk exposures an entity decides to hedge and for which hedge accounting is applied. An entity shall determine risk categories consistently for all hedge accounting disclosures. 21C

To meet the objectives in paragraph 21A, an entity shall (except as otherwise specified below) determine how much detail to disclose, how much emphasis to place on different aspects of the disclosure requirements, the appropriate level of aggregation or disaggregation, and whether users of financial statements need additional explanations to evaluate the quantitative information disclosed. However, an entity shall use the same level of aggregation or disaggregation it uses for disclosure requirements of related information in this IFRS and IFRS 13 Fair Value Measurement. 21D

The risk management strategy

[deleted]

22

An entity shall explain its risk management strategy for each risk category of risk exposures that it decides to hedge and for which hedge accounting is applied. This explanation should enable users of financial statements to evaluate (for example): 22A

- (a) how each risk arises.
- (b) how the entity manages each risk; this includes whether the entity hedges an item in its entirety for all risks or hedges a risk component (or components) of an item and why.
- (c) the extent of risk exposures that the entity manages.

To meet the requirements in paragraph 22A, the information should include (but is not limited to) a description of: 22B

- (a) the hedging instruments that are used (and how they are used) to hedge risk exposures;
- (b) how the entity determines the economic relationship between the hedged item and the hedging instrument for the purpose of assessing hedge effectiveness; and
- (c) how the entity establishes the hedge ratio and what the sources of hedge ineffectiveness are.

When an entity designates a specific risk component as a hedged item (see paragraph 6.3.7 of IFRS 9) it shall provide, in addition to the disclosures required by paragraphs 22A and 22B, qualitative or quantitative information about: 22C

- (a) how the entity determined the risk component that is designated as the hedged item (including a description of the nature of the relationship between the risk component and the item as a whole); and

- (v) den kumulierten Betrag sicherungsbezogener Anpassungen aus dem beizulegenden Zeitwert, der für Grundgeschäfte in der Bilanz verbleibt, die nicht mehr um Sicherungsgewinne und -verluste gemäß Paragraph 6.5.10 von IFRS 9 angepasst werden.
 - (b) für Absicherungen von Zahlungsströmen und Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb:
 - (i) die Wertänderung des Grundgeschäfts, die als Grundlage für die Erfassung einer Unwirksamkeit der Absicherung für die Periode herangezogen wird (d. h. bei Absicherungen von Zahlungsströmen die Wertänderung, die zur Bestimmung der erfassten Unwirksamkeit der Absicherung gemäß Paragraph 6.5.11 (c) von IFRS 9 herangezogen wird),
 - (ii) die Salden in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen und der Währungsumrechnungsrücklage für laufende Absicherungen, die gemäß den Paragraphen 6.5.11 und 6.5.13 (a) von IFRS 9 bilanziert werden, und
 - (iii) die verbleibenden Salden in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen und der Währungsumrechnungsrücklage aus etwaigen Sicherungsbeziehungen, bei denen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen nicht mehr angewandt wird.
- 24C** Ein Unternehmen hat getrennt nach Risikokategorie für jede Art der Absicherung folgende Beträge in tabellarischer Form anzugeben:
- (a) für Absicherungen des beizulegenden Zeitwerts:
 - (i) eine Unwirksamkeit der Absicherung, d. h. die Differenz zwischen den Sicherungsgewinnen oder -verlusten des Sicherungsinstruments und des Grundgeschäfts, die erfolgswirksam erfasst wird (oder im sonstigen Ergebnis bei Absicherungen eines Eigenkapitalinstruments, bei dem das Unternehmen die Wahl getroffen hat, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts gemäß Paragraph 5.7.5 von IFRS 9 im sonstigen Ergebnis zu erfassen), und
 - (ii) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem die erfasste Unwirksamkeit der Absicherung enthalten ist.
 - (b) für Absicherungen von Zahlungsströmen und Absicherungen einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb:
 - (i) die Sicherungsgewinne oder -verluste der Berichtsperiode, die im sonstigen Ergebnis erfasst wurden,
 - (ii) die erfolgswirksam erfasste Unwirksamkeit der Absicherung,
 - (iii) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem die erfasste Unwirksamkeit der Absicherung enthalten ist,
 - (iv) den Betrag, der aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen oder der Währungsumrechnungsrücklage als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umgegliedert wurde (wobei unterschieden wird zwischen Beträgen, bei denen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen bislang angewandt wurde, das Eintreten der abgesicherten künftigen Zahlungsströme aber nicht mehr erwartet wird, und Beträgen, die übertragen wurden, da sich das Grundgeschäft auf den Gewinn oder Verlust ausgewirkt hat),
 - (v) den Posten der Gesamtergebnisrechnung, in dem der Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) enthalten ist, und
 - (vi) für Absicherungen von Nettopositionen die Sicherungsgewinne oder -verluste, die in einem gesonderten Posten der Gesamtergebnisrechnung erfasst werden (siehe Paragraph 6.6.4 von IFRS 9).
- 24D** Wenn das Volumen der Sicherungsbeziehungen, für die die Befreiung in Paragraph 23C gilt, für die normalen Volumen während der Periode nicht repräsentativ ist (d. h. das Volumen am Abschlussstichtag spiegelt nicht die Volumen während der Periode wider), hat ein Unternehmen diese Tatsache und den Grund, warum das Volumen seiner Meinung nach nicht repräsentativ ist, anzugeben.
- 24E** Ein Unternehmen hat für jede Komponente des Eigenkapitals eine Überleitungsrechnung sowie eine Aufgliederung des sonstigen Ergebnisses gemäß **IFRS 18** vorzulegen, worin insgesamt
- (a) mindestens zwischen den Beträgen, die sich auf die Angaben gemäß Paragraph 24C (b) (i) und (b) (iv) beziehen, sowie den gemäß Paragraph 6.5.11 (d) (i) und (d) (iii) von IFRS 9 bilanzierten Beträgen unterschieden wird,
 - (b) zwischen den Beträgen im Zusammenhang mit dem Zeitwert von Optionen zur Absicherung von transaktionsbezogenen Grundgeschäften und den Beträgen im Zusammenhang mit dem Zeitwert von Optionen zur Absicherung von zeitraumbezogenen Grundgeschäften unterschieden wird, wenn ein Unternehmen den Zeitwert einer Option gemäß Paragraph 6.5.15 von IFRS 9 bilanziert, und
 - (c) zwischen den Beträgen im Zusammenhang mit den Terminelementen von Termingeschäften und Währungsbasis-Spreads von Finanzinstrumenten zur Absicherung von transaktionsbezogenen Grundgeschäften und den Beträgen im Zusammenhang mit den Terminelementen von Termingeschäften und Währungsbasis-Spreads von Finanzinstrumenten zur Absicherung von zeitraumbezogenen Grundgeschäften unterschieden wird, wenn ein Unternehmen diese Beträge gemäß Paragraph 6.5.16 von IFRS 9 bilanziert.
- 24F** Ein Unternehmen hat die in Paragraph 24E verlangten Angaben getrennt nach Risikokategorien zu machen. Diese Aufschlüsselung nach Risiko kann im Anhang zum Abschluss **angegeben werden**.
- Wahlrecht zur Designation einer Ausfallrisikoposition als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet**
- 24G** Wenn ein Unternehmen ein Finanzinstrument oder einen prozentualen Anteil davon als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat, da es zur Steuerung des Ausfallrisikos bei diesem Finanzinstrument ein Kreditderivat verwendet, sind folgende Angaben erforderlich:

- (v) the accumulated amount of fair value hedge adjustments remaining in the statement of financial position for any hedged items that have ceased to be adjusted for hedging gains and losses in accordance with paragraph 6.5.10 of IFRS 9.
- (b) for cash flow hedges and hedges of a net investment in a foreign operation:
 - (i) the change in value of the hedged item used as the basis for recognising hedge ineffectiveness for the period (ie for cash flow hedges the change in value used to determine the recognised hedge ineffectiveness in accordance with paragraph 6.5.11 (c) of IFRS 9);
 - (ii) the balances in the cash flow hedge reserve and the foreign currency translation reserve for continuing hedges that are accounted for in accordance with paragraphs 6.5.11 and 6.5.13 (a) of IFRS 9; and
 - (iii) the balances remaining in the cash flow hedge reserve and the foreign currency translation reserve from any hedging relationships for which hedge accounting is no longer applied.

An entity shall disclose, in a tabular format, the following amounts separately by risk category for the types of hedges as follows: **24C**

- (a) for fair value hedges:
 - (i) hedge ineffectiveness—ie the difference between the hedging gains or losses of the hedging instrument and the hedged item—recognised in profit or loss (or other comprehensive income for hedges of an equity instrument for which an entity has elected to present changes in fair value in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5 of IFRS 9); and
 - (ii) the line item in the statement of comprehensive income that includes the recognised hedge ineffectiveness.
- (b) for cash flow hedges and hedges of a net investment in a foreign operation:
 - (i) hedging gains or losses of the reporting period that were recognised in other comprehensive income;
 - (ii) hedge ineffectiveness recognised in profit or loss;
 - (iii) the line item in the statement of comprehensive income that includes the recognised hedge ineffectiveness;
 - (iv) the amount reclassified from the cash flow hedge reserve or the foreign currency translation reserve into profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) (differentiating between amounts for which hedge accounting had previously been used, but for which the hedged future cash flows are no longer expected to occur, and amounts that have been transferred because the hedged item has affected profit or loss);
 - (v) the line item in the statement of comprehensive income that includes the reclassification adjustment (see **IFRS 18**); and
 - (vi) for hedges of net positions, the hedging gains or losses recognised in a separate line item in the statement of comprehensive income (see paragraph 6.6.4 of IFRS 9).

When the volume of hedging relationships to which the exemption in paragraph 23C applies is unrepresentative of normal volumes during the period (ie the volume at the reporting date does not reflect the volumes during the period) an entity shall disclose that fact and the reason it believes the volumes are unrepresentative. **24D**

An entity shall provide a reconciliation of each component of equity and an analysis of other comprehensive income in accordance with **IFRS 18** that, taken together: **24E**

- (a) differentiates, at a minimum, between the amounts that relate to the disclosures in paragraph 24C (b) (i) and (b) (iv) as well as the amounts accounted for in accordance with paragraph 6.5.11 (d) (i) and (d) (iii) of IFRS 9;
- (b) differentiates between the amounts associated with the time value of options that hedge transaction related hedged items and the amounts associated with the time value of options that hedge time-period related hedged items when an entity accounts for the time value of an option in accordance with paragraph 6.5.15 of IFRS 9; and
- (c) differentiates between the amounts associated with forward elements of forward contracts and the foreign currency basis spreads of financial instruments that hedge transaction related hedged items, and the amounts associated with forward elements of forward contracts and the foreign currency basis spreads of financial instruments that hedge time-period related hedged items when an entity accounts for those amounts in accordance with paragraph 6.5.16 of IFRS 9.

An entity shall disclose the information required in paragraph 24E separately by risk category. This disaggregation by risk may be **disclosed** in the notes to the financial statements. **24F**

Option to designate a credit exposure as measured at fair value through profit or loss

If an entity designated a financial instrument, or a proportion of it, as measured at fair value through profit or loss because it uses a credit derivative to manage the credit risk of that financial instrument it shall disclose: **24G**

- (a) für Kreditderivate zur Steuerung des Ausfallrisikos bei Finanzinstrumenten, die gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden, eine Überleitungsrechnung für jeden Nominalbetrag und den beizulegenden Zeitwert zu Beginn und am Ende der Periode,
- (b) der bei der Designation eines Finanzinstruments oder eines prozentualen Anteils davon gemäß Paragraph 6.7.1 von IFRS 9 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete erfolgswirksam erfasste Gewinn oder Verlust und
- (c) bei Beendigung der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert eines Finanzinstruments oder eines prozentualen Anteils davon, der beizulegende Zeitwert dieses Finanzinstruments, der gemäß Paragraph 6.7.4 von IFRS 9 zum neuen Buchwert geworden ist, und der zugehörige Nominal- oder Kapitalbetrag (außer zur Bereitstellung von Vergleichsinformationen gemäß IFRS 18 muss ein Unternehmen diese Angaben in späteren Perioden nicht machen).

Durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte Unsicherheiten

- 24H** Zu Sicherungsbeziehungen, bei denen das Unternehmen die Ausnahmen der Paragraphen 6.8.4–6.8.12 von IFRS 9 oder der Paragraphen 102D–102N von IAS 39 anwendet, ist Folgendes anzugeben:
- (a) die maßgeblichen Referenzzinssätze, denen die Sicherungsbeziehungen des Unternehmens unterliegen,
 - (b) in welchem Umfang das vom Unternehmen gesteuerte Risiko unmittelbar von der Reform der Referenzzinssätze betroffen ist,
 - (c) wie das Unternehmen den Übergang zu alternativen Referenzzinssätzen steuert,
 - (d) eine Beschreibung der maßgeblichen Annahmen oder Ermessensentscheidungen, die das Unternehmen bei der Anwendung dieser Paragraphen getroffen hat (z. B. Annahmen oder Ermessensentscheidungen im Hinblick darauf, wann die durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte Unsicherheit, was den Zeitpunkt und die Höhe der referenzzinssatzbasierten Zahlungsströme angeht, nicht mehr besteht), und
 - (e) den Nominalbetrag der bei diesen Sicherungsbeziehungen eingesetzten Sicherungsinstrumente.

Durch die Reform der Referenzzinssätze bedingte ergänzende Angaben

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

Beizulegender Zeitwert

- 25** Sofern Paragraph 29 nicht etwas anderes bestimmt, hat ein Unternehmen für jede einzelne Klasse von finanziellen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten (siehe Paragraph 6) den beizulegenden Zeitwert so anzugeben, dass ein Vergleich mit den entsprechenden Buchwerten möglich ist.
- 26** Bei der Angabe der beizulegenden Zeitwerte sind die finanziellen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in Klassen einzuteilen, wobei eine Saldierung zwischen den einzelnen Klassen nur insoweit zulässig ist, wie die zugehörigen Buchwerte in der Bilanz saldiert sind.

27–27B [gestrichen]

- 28** In einigen Fällen erfasst ein Unternehmen beim erstmaligen Ansatz eines finanziellen Vermögenswerts oder einer finanziellen Verbindlichkeit keinen Gewinn oder Verlust, da der beizulegende Zeitwert weder durch einen an einem aktiven Markt notierten Preis für einen identischen Vermögenswert oder eine identische Schuld (d. h. einen Eingangsparameter der Stufe 1) nachgewiesen werden kann noch auf einem Bewertungsverfahren basiert, das nur Daten beobachtbarer Märkte verwendet (siehe Paragraph B5.1.2A von IFRS 9). In solchen Fällen hat das Unternehmen für jede Klasse von finanziellen Vermögenswerten oder finanziellen Verbindlichkeiten Folgendes anzugeben:

- (a) for credit derivatives that have been used to manage the credit risk of financial instruments designated as measured at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9, a reconciliation of each of the nominal amount and the fair value at the beginning and at the end of the period;
- (b) the gain or loss recognised in profit or loss on designation of a financial instrument, or a proportion of it, as measured at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 6.7.1 of IFRS 9; and
- (c) on discontinuation of measuring a financial instrument, or a proportion of it, at fair value through profit or loss, that financial instrument's fair value that has become the new carrying amount in accordance with paragraph 6.7.4 of IFRS 9 and the related nominal or principal amount (except for providing comparative information in accordance with IFRS 18, an entity does not need to continue this disclosure in subsequent periods).

Uncertainty arising from interest rate benchmark reform

For hedging relationships to which an entity applies the exceptions set out in paragraphs 6.8.4—6.8.12 of IFRS 9 or paragraphs 102D—102N of IAS 39, an entity shall disclose: **24H**

- (a) the significant interest rate benchmarks to which the entity's hedging relationships are exposed;
- (b) the extent of the risk exposure the entity manages that is directly affected by the interest rate benchmark reform;
- (c) how the entity is managing the process to transition to alternative benchmark rates;
- (d) a description of significant assumptions or judgements the entity made in applying these paragraphs (for example, assumptions or judgements about when the uncertainty arising from interest rate benchmark reform is no longer present with respect to the timing and the amount of the interest rate benchmark-based cash flows); and
- (e) the nominal amount of the hedging instruments in those hedging relationships.

Additional disclosures related to interest rate benchmark reform

To enable users of financial statements to understand the effect of interest rate benchmark reform on an entity's financial instruments and risk management strategy, an entity shall disclose information about: **24I**

- (a) the nature and extent of risks to which the entity is exposed arising from financial instruments subject to interest rate benchmark reform, and how the entity manages these risks; and
- (b) the entity's progress in completing the transition to alternative benchmark rates, and how the entity is managing the transition.

To meet the objectives in paragraph 24I, an entity shall disclose: **24J**

- (a) how the entity is managing the transition to alternative benchmark rates, its progress at the reporting date and the risks to which it is exposed arising from financial instruments because of the transition;
- (b) disaggregated by significant interest rate benchmark subject to interest rate benchmark reform, quantitative information about financial instruments that have yet to transition to an alternative benchmark rate as at the end of the reporting period, showing separately:
 - (i) non-derivative financial assets;
 - (ii) non-derivative financial liabilities; and
 - (iii) derivatives; and
- (c) if the risks identified in paragraph 24J (a) have resulted in changes to an entity's risk management strategy (see paragraph 22A), a description of these changes.

Fair value

Except as set out in paragraph 29, for each class of financial assets and financial liabilities (see paragraph 6), an entity shall disclose the fair value of that class of assets and liabilities in a way that permits it to be compared with its carrying amount. **25**

In disclosing fair values, an entity shall group financial assets and financial liabilities into classes, but shall offset them only to the extent that their carrying amounts are offset in the statement of financial position. **26**

[deleted]

27—27B

In some cases, an entity does not recognise a gain or loss on initial recognition of a financial asset or financial liability because the fair value is neither evidenced by a quoted price in an active market for an identical asset or liability (ie a Level 1 input) nor based on a valuation technique that uses only data from observable markets (see paragraph B5.1.2A of IFRS 9). In such cases, the entity shall disclose by class of financial asset or financial liability: **28**

- 42R** Ist es für ein Unternehmen nach Paragraph 7.2.4 von IFRS 9 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8), den geänderten Zeitwert des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, hat es die Eigenschaften dieses finanziellen Vermögenswerts hinsichtlich seiner vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der bei seinem erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, ohne die Vorschriften zur Änderung des Zeitwerts des Geldes in den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 zu berücksichtigen. Bei finanziellen Vermögenswerten, deren Eigenschaften hinsichtlich ihrer vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände beurteilt wurden, ohne die Vorschriften zur Änderung des Zeitwerts des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D von IFRS 9 zu berücksichtigen, hat das Unternehmen den Buchwert am Abschlussstichtag bis zur Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte anzugeben.
- 42S** Ist es für ein Unternehmen nach Paragraph 7.2.5 von IFRS 9 zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8) zu beurteilen, ob der beizulegende Zeitwert einer Vorfälligkeitsregelung gemäß Paragraph B4.1.12 (d) von IFRS 9 ausgehend von den beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umständen nicht signifikant war, hat es die Eigenschaften dieses finanziellen Vermögenswerts hinsichtlich seiner vertraglichen Zahlungsströme ausgehend von den beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umständen zu beurteilen, ohne die Ausnahme für Vorfälligkeitsregelungen in Paragraph B4.1.12 von IFRS 9 zu berücksichtigen. Bei finanziellen Vermögenswerten, deren Eigenschaften hinsichtlich ihrer vertraglichen Zahlungsströme auf der Grundlage der beim erstmaligen Ansatz bestehenden Tatsachen und Umstände beurteilt wurden, ohne die Ausnahme für Vorfälligkeitsregelungen gemäß Paragraph B4.1.12 von IFRS 9 zu berücksichtigen, hat das Unternehmen den Buchwert am Abschlussstichtag bis zur Ausbuchung dieser finanziellen Vermögenswerte anzugeben.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 43** Dieser IFRS ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2007 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 44** Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf vor dem 1. Januar 2006 beginnende Geschäftsjahre an, sind Vergleichsinformationen für die in den Paragraphen 31–42 verlangten Angaben über Art und Ausmaß der mit Finanzinstrumenten verbundenen Risiken nicht erforderlich.
- 44A** Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Zusätzlich dazu wurden die Paragraphen 20, 21, 23 (c) und (d), 27 (c) und B5 von Anhang B geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 44B** Durch IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) wurde Paragraph 3 (c) gestrichen. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 3 (in der 2008 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderung anzuwenden. Die Änderung gilt jedoch nicht für bedingte Gegenleistungen, die auf einen Unternehmenszusammenschluss zurückzuführen sind, bei dem der Erwerbszeitpunkt vor der Anwendung von IFRS 3 (in der 2008 geänderten Fassung) liegt. Eine solche Gegenleistung ist stattdessen gemäß den Paragraphen 65A–65E von IFRS 3 (in der 2010 geänderten Fassung) zu bilanzieren.
- 44C** Die Änderung in Paragraph 3 ist erstmals auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen *Kündbare Finanzinstrumente und bei Liquidation entstehende Verpflichtungen* (Änderungen an IAS 32 und IAS 1), veröffentlicht im Februar 2008, auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch die Änderung in Paragraph 3 anzuwenden.²
- 44D** Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2008, wurde Paragraph 3 (a) geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben und auch die Änderungen an Paragraph 1 von IAS 28, Paragraph 1 von IAS 31 und Paragraph 4 von IAS 32, veröffentlicht im Mai 2008, auf dieses Geschäftsjahr anzuwenden. Ein Unternehmen darf die Änderung prospektiv anwenden.
- 44E–44F** [gestrichen]
- 44G** Durch *Verbesserte Angaben zu Finanzinstrumenten* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im März 2009, wurden die Paragraphen 27, 39 und B11 geändert und die Paragraphen 27A, 27B, B10A und B11A–B11F eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Die darin verlangten Angaben müssen nicht vorgelegt werden für
- Jahres- oder Zwischenperioden, einschließlich Bilanzen, die innerhalb einer vor dem 31. Dezember 2009 endenden jährlichen Vergleichsperiode dargestellt werden, oder
 - Bilanzen zu Beginn der frühesten Vergleichsperiode mit Stichtag vor dem 31. Dezember 2009.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben übertragen*.

In accordance with paragraph 7.2.4 of IFRS 9, if it is impracticable (as defined in IAS 8) at the date of initial application of IFRS 9 for an entity to assess a modified time value of money element in accordance with paragraphs B4.1.9B—B4.1.9D of IFRS 9 based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset, an entity shall assess the contractual cash flow characteristics of that financial asset based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the requirements related to the modification of the time value of money element in paragraphs B4.1.9B—B4.1.9D of IFRS 9. An entity shall disclose the carrying amount at the reporting date of the financial assets whose contractual cash flow characteristics have been assessed based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the requirements related to the modification of the time value of money element in paragraphs B4.1.9B—B4.1.9D of IFRS 9 until those financial assets are derecognised. **42R**

In accordance with paragraph 7.2.5 of IFRS 9, if it is impracticable (as defined in IAS 8) at the date of initial application for an entity to assess whether the fair value of a prepayment feature was insignificant in accordance with paragraphs B4.1.12 (d) of IFRS 9 based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset, an entity shall assess the contractual cash flow characteristics of that financial asset based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the exception for prepayment features in paragraph B4.1.12 of IFRS 9. An entity shall disclose the carrying amount at the reporting date of the financial assets whose contractual cash flow characteristics have been assessed based on the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the exception for prepayment features in paragraph B4.1.12 of IFRS 9 until those financial assets are derecognised. **42S**

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

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

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

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

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

An entity shall apply the amendment in paragraph 3 for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies *Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation* (Amendments to IAS 32 and IAS 1), issued in February 2008, for an earlier period, the amendment in paragraph 3 shall be applied for that earlier period.² **44C**

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

[deleted]

44E—44F

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

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

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*.

Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben¹.

44H–
44J [gestrichen]

44K Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurde Paragraph 44B geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

44L Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im Mai 2010, wurden Paragraph 32A eingefügt und die Paragraphen 34 und 36–38 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

44M Durch *Angaben – Übertragung finanzieller Vermögenswerte* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im Oktober 2010, wurden Paragraph 13 gestrichen und die Paragraphen 42A–42H und B29–B39 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen ab einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben. Für Berichtsperioden, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen liegen, müssen die darin verlangten Angaben nicht vorgelegt werden.

44N [gestrichen]

44O Durch IFRS 10 und IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*, veröffentlicht im Mai 2011, wurde Paragraph 3 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 10 und IFRS 11 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

44P Durch IFRS 13, veröffentlicht im Mai 2011, wurden die Paragraphen 3, 28 und 29 sowie Anhang A geändert und die Paragraphen 27–27B gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 13 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

44Q Durch *Darstellung von Posten des sonstigen Ergebnisses* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Juni 2011, wurde Paragraph 27B geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 1 in der im Juni 2011 geänderten Fassung an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.²

44R Durch *Angaben – Saldierung von finanziellen Vermögenswerten und finanziellen Verbindlichkeiten* (Änderungen an IFRS 7), veröffentlicht im Dezember 2011, wurden die Paragraphen 13A–13F sowie B40–B53 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Die darin verlangten Angaben sind rückwirkend zu machen.

44S–44W [gestrichen]

44X Durch *Investmentgesellschaften* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27), veröffentlicht im Oktober 2012, wurde Paragraph 3 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung von *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung früher an, hat es alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.

44Y [gestrichen]

44Z Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurden die Paragraphen 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, Anhang A und die Paragraphen B1, B5, B9, B10, B22 und B27 geändert, die Paragraphen 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 und Anhang D gestrichen und die Paragraphen 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA und B8A–B8J eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden. Auf Vergleichsinformationen für Perioden vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 9 müssen diese Änderungen nicht angewendet werden.

44ZA Nach Paragraph 7.1.2 von IFRS 9 kann sich ein Unternehmen für Geschäftsjahre vor dem 1. Januar 2018 dafür entscheiden, nur die Vorschriften für die Darstellung der Gewinne und Verluste aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, gemäß den Paragraphen 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 früher anzuwenden, die anderen Vorschriften von IFRS 9 aber nicht anzuwenden. Wenn sich ein Unternehmen dafür entscheidet, nur diese Paragraphen von IFRS 9 anzuwenden, hat es dies anzugeben und die in den Paragraphen 10–11 dieses IFRS (in der durch IFRS 9 (2010) geänderten Fassung) genannten zugehörigen Angaben fortlaufend zu machen.

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

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB diese Vorschriften aus IAS 1 auf IFRS 18 übertragen.

Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact¹.

[deleted]

44H–
44J

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

44K

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

44L

Disclosures—Transfers of Financial Assets (Amendments to IFRS 7), issued in October 2010, deleted paragraph 13 and added paragraphs 42A–42H and B29–B39. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments from an earlier date, it shall disclose that fact. An entity need not provide the disclosures required by those amendments for any period presented that begins before the date of initial application of the amendments.

44M

[deleted]

44N

IFRS 10 and IFRS 11 *Joint Arrangements*, issued in May 2011, amended paragraph 3. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 10 and IFRS 11.

44O

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraphs 3, 28, 29, B4 and B26 and Appendix A and deleted paragraphs 27–27B. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 13.

44P

Presentation of Items of Other Comprehensive Income (Amendments to IAS 1), issued in June 2011, amended paragraph 27B. An entity shall apply that amendment when it applies IAS 1 as amended in June 2011.²

44Q

Disclosures—Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities (Amendments to IFRS 7), issued in December 2011, added paragraphs 13A–13F and B40–B53. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2013. An entity shall provide the disclosures required by those amendments retrospectively.

44R

[deleted]

44S–44W

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraph 3. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application of *Investment Entities* is permitted. If an entity applies that amendment earlier it shall also apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time.

44X

[deleted]

44Y

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 2–5, 8–11, 14, 20, 28–30, 36, 42C–42E, Appendix A and paragraphs B1, B5, B9, B10, B22 and B27, deleted paragraphs 12, 12A, 16, 22–24, 37, 44E, 44F, 44H–44J, 44N, 44S–44W, 44Y, B4 and Appendix D and added paragraphs 5A, 10A, 11A, 11B, 12B–12D, 16A, 20A, 21A–21D, 22A–22C, 23A–23F, 24A–24G, 35A–35N, 42I–42S, 44ZA and B8A–B8J. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. Those amendments need not be applied to comparative information provided for periods before the date of initial application of IFRS 9.

44Z

In accordance with paragraph 7.1.2 of IFRS 9, for annual reporting periods prior to 1 January 2018, an entity may elect to early apply only the requirements for the presentation of gains and losses on financial liabilities designated as at fair value through profit or loss in paragraphs 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 and B5.7.5–B5.7.20 of IFRS 9 without applying the other requirements in IFRS 9. If an entity elects to apply only those paragraphs of IFRS 9, it shall disclose that fact and provide on an ongoing basis the related disclosures set out in paragraphs 10–11 of this IFRS (as amended by IFRS 9 (2010)).

44ZA

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

² When it issued IFRS 18, the IASB carried over these requirements in IAS 1 to IFRS 18.

- 44AA** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2012–2014*, veröffentlicht im September 2014, wurden die Paragraphen 44R und B30 geändert und Paragraph B30A eingefügt. Diese Änderungen sind rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen; die Änderungen an den Paragraphen B30 und B30A müssen jedoch nicht auf Berichtsperioden angewandt werden, die vor dem Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung der Änderungen beginnen. Eine frühere Anwendung der Änderungen an den Paragraphen 44R, B30 und B30A ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben.
- 44BB** Durch *Angabeninitiative* (Änderungen an IAS 1), veröffentlicht im Dezember 2014, wurden die Paragraphen 21 und B5 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 44CC** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 29 und B11D geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44DD** Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 3, 8 und 29 geändert und Paragraph 30 gestrichen. Durch *Änderungen an IFRS 17*, veröffentlicht im Juni 2020, wurde Paragraph 3 weiter geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44EE** Durch *Reform der Referenzzinssätze* (Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7), veröffentlicht im September 2019, wurden die Paragraphen 24H und 44FF eingefügt. Wendet ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 9 oder IAS 39 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44FF** In dem Berichtszeitraum, in dem ein Unternehmen erstmals *Reform der Referenzzinssätze*, veröffentlicht im September 2019, anwendet, muss das Unternehmen die in Paragraph 28 (f) von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² verlangten quantitativen Angaben nicht darstellen.
- 44GG** Durch *Reform der Referenzzinssätze – Phase 2* (Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16), veröffentlicht im August 2020, wurden die Paragraphen 24I–24J und 44HH eingefügt. Wenn ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 oder IFRS 16 anwendet, sind auch diese Änderungen anzuwenden.
- 44HH** In der Berichtsperiode, in der ein Unternehmen erstmals *Reform der Referenzzinssätze – Phase 2* anwendet, muss es die in Paragraph 28 (f) von IAS 8 verlangten Angaben nicht machen.
- 44II** Mit der Verlautbarung *Angabe von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden*, veröffentlicht im Februar 2021, mit der IAS 1 und das IFRS-Leitliniendokument 2 *Fällen von Wesentlichkeitsentscheidungen* geändert werden, wurden die Paragraphen 21 und B5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.³
- 44JJ** Mit der im Mai 2023 veröffentlichten Verlautbarung *Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen*, mit der auch IAS 7 geändert wurde, wird Paragraph B11F geändert. Wendet ein Unternehmen die Änderungen an IAS 7 an, ist diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 44KK** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 und B46 geändert und die Paragraphen 19A–19B sowie eine zugehörige Zwischenüberschrift eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 44LL** Mit den im Mai 2024 veröffentlichten *Änderungen an der Einstufung und Bewertung von Finanzinstrumenten* wurden die Paragraphen 20B, 20C und 20D hinzugefügt und die Paragraphen 11A und 11B geändert. Wenn ein Unternehmen die Änderungen an IFRS 9 anwendet, sind nach IFRS 9 Paragraph 7.1.12–7.1.13 auch diese Änderungen anzuwenden. Beschließt ein Unternehmen, gemäß IFRS 9 Paragraph 7.1.13 (b) nur die Änderungen der Anwendungsleitlinien zu Abschnitt 4.1 von IFRS 9 (Einstufung finanzieller Vermögenswerte) auf ein früheres Geschäftsjahr anzuwenden, hat es gleichzeitig auch die Paragraphen 20B, 20C und 20D dieses Standards anzuwenden. In jedem Fall müssen die aufgrund der Änderungen erforderlichen Angaben nicht für Geschäftsjahre gemacht werden, die vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieser Änderungen liegen.
- 44MM** In dem Geschäftsjahr, in dem ein Unternehmen erstmals die *Änderungen an der Einstufung und Bewertung von Finanzinstrumenten* anwendet, muss es die nach IAS 8 Paragraph 28 (f) erforderlichen Angaben nicht machen.
- 44NN** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Rechnungslegungsstandards – Band 11*, veröffentlicht im Juli 2024, wurde Paragraph B38 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 44OO** Durch die Verlautbarung *Verträge, die sich auf naturabhängigen Strom beziehen*, veröffentlicht im Dezember 2024, mit der auch IFRS 9 geändert wurde, wurden die Paragraphen 5B–5D, 30A–30C und 44PP eingefügt. Ein Unternehmen hat diese Paragraphen anzuwenden, wenn es die Änderungen an IFRS 9 anwendet. Wenn ein Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung der Änderungen an IFRS 9 gemäß Paragraph 7.2.51 des genannten Standards Vergleichsinformationen nicht anpasst, hat es für die in den Paragraphen 30A–30C verlangten Angaben auch keine Vergleichsinformationen vorzulegen. Auch ein Unternehmen, das IFRS 19 *Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben* anwendet, hat für die in den Paragraphen 64A–64C verlangten Angaben keine Vergleichsinformationen vorzulegen.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses geändert.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 geändert.

³ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB die in IAS 1 enthaltenen Vorschriften bezüglich der Bereitstellung wesentlicher Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden auf IAS 8 übertragen.

Annual Improvements to IFRSs 2012–2014 Cycle, issued in September 2014, amended paragraphs 44R and B30 and added paragraph B30A. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2016, except that an entity need not apply the amendments to paragraphs B30 and B30A for any period presented that begins before the annual period for which the entity first applies those amendments. Earlier application of the amendments to paragraphs 44R, B30 and B30A is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. **44AA**

Disclosure Initiative (Amendments to IAS 1), issued in December 2014, amended paragraphs 21 and B5. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application of those amendments is permitted. **44BB**

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraphs 29 and B11D. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. **44CC**

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraphs 3, 8 and 29 and deleted paragraph 30. *Amendments to IFRS 17*, issued in June 2020, further amended paragraph 3. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. **44DD**

Interest Rate Benchmark Reform, which amended IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7, issued in September 2019, added paragraphs 24H and 44FF. An entity shall apply these amendments when it applies the amendments to IFRS 9 or IAS 39. **44EE**

In the reporting period in which an entity first applies *Interest Rate Benchmark Reform*, issued in September 2019, an entity is not required to present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*². **44FF**

Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2, which amended IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 and IFRS 16, issued in August 2020, added paragraphs 24I–24J and 44HH. An entity shall apply these amendments when it applies the amendments to IFRS 9, IAS 39, IFRS 4 or IFRS 16. **44GG**

In the reporting period in which an entity first applies *Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2*, an entity is not required to disclose the information that would otherwise be required by paragraph 28 (f) of IAS 8. **44HH**

Disclosure of Accounting Policies, which amends IAS 1 and IFRS Practice Statement 2 *Making Materiality Judgements*, and was issued in February 2021, amended paragraphs 21 and B5. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact.³ **44II**

Supplier Finance Arrangements, issued in May 2023, which also amended IAS 7, amended paragraph B11F. An entity shall apply that amendment when it applies the amendments to IAS 7. **44JJ**

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 and B46, and added paragraphs 19A–19B and a related subheading. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **44KK**

Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments, issued in May 2024, added paragraphs 20B, 20C and 20D and amended paragraphs 11A and 11B. An entity shall apply these amendments when it applies the amendments to IFRS 9 in accordance with paragraphs 7.1.12–7.1.13 of IFRS 9. If an entity elects to apply only the amendments to the Application Guidance to Section 4.1 of IFRS 9 (Classification of financial assets) for an earlier period in accordance with paragraph 7.1.13 (b) of IFRS 9, the entity shall also apply paragraphs 20B, 20C and 20D of this Standard at the same time. In either case, the entity need not provide the disclosures required by the amendments for any period presented before the date of its initial application of the amendments. **44LL**

In the reporting period in which an entity first applies *Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments*, the entity is not required to disclose the information that would otherwise be required by paragraph 28 (f) of IAS 8. **44MM**

Annual Improvements to IFRS Accounting Standards – Volume 11, issued in July 2024, amended paragraph B38. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. **44NN**

Contracts Referencing Nature-dependent Electricity, issued in December 2024, which also amended IFRS 9, added paragraphs 5B–5D, 30A–30C and 44PP. An entity shall apply these paragraphs when it applies the amendments to IFRS 9. If an entity does not restate comparative information when it first applies the amendments to IFRS 9 in accordance with paragraph 7.2.51 of that Standard, the entity shall not provide comparative information for the disclosures required by paragraphs 30A–30C. Similarly, an entity that applies IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures* shall not provide comparative information for the disclosures required by paragraphs 64A–64C. **44OO**

¹ When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8.

³ When it issued IFRS 18, the IASB carried over the requirements to disclose material accounting policy information in IAS 1 to IAS 8.

- Erwartete Transaktion,
- Bruttobuchwert eines finanziellen Vermögenswerts,
- Sicherungsinstrument,
- Zu Handelszwecken gehalten,
- Wertminderungsaufwand oder -ertrag,
- Wertberichtigung,
- Überfällig,
- Finanzielle Vermögenswerte mit bereits bei Erwerb oder Ausreichung beeinträchtigter Bonität,
- Zeitpunkt der Neueinstufung,
- Marktüblicher Kauf oder Verkauf.

ANHANG B: Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

Klassen von Finanzinstrumenten und Umfang der Angabepflichten (Paragraph 6)

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

Weitere Angaben – Rechnungslegungsmethoden (Paragraph 21)

- B5** In Paragraph 21 werden wesentliche Angaben zu den Rechnungslegungsmethoden verlangt, wobei davon auszugehen ist, dass zu diesen wesentlichen Angaben Informationen über die bei der Erstellung des Abschlusses herangezogene(n) Bewertungsgrundlage(n) für Finanzinstrumente zählen. Für Finanzinstrumente können diese Angaben folgende Informationen umfassen:
- (a) bei finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind,
 - (i) die Art der finanziellen Verbindlichkeiten, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat,
 - (ii) die Kriterien für eine solche Designation dieser finanziellen Verbindlichkeiten beim erstmaligen Ansatz und
 - (iii) wie das Unternehmen die in Paragraph 4.2.2 von IFRS 9 genannten Bedingungen für eine solche Designation erfüllt hat.
 - (aa) bei finanziellen Vermögenswerten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind,
 - (i) die Art der finanziellen Vermögenswerte, die das Unternehmen als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert hat, und
 - (ii) wie das Unternehmen die in Paragraph 4.1.5 von IFRS 9 genannten Kriterien für eine solche Designation erfüllt hat.
 - (b) [gestrichen]
 - (c) ob ein marktüblicher Kauf oder Verkauf von finanziellen Vermögenswerten zum Handelstag oder zum Erfüllungstag bilanziert wird (siehe Paragraph 3.1.2 von IFRS 9).
 - (d) [gestrichen]
 - (e) wie Nettogewinne oder -verluste aus jeder Kategorie von Finanzinstrumenten bestimmt werden (siehe Paragraph 20 (a)), ob beispielsweise die Nettogewinne oder -verluste aus Posten, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, Zins- oder Dividendenerträge enthalten.
 - (f)–(g) [gestrichen]

- forecast transaction
- gross carrying amount
- hedging instrument
- held for trading
- impairment gains or losses
- loss allowance
- past due
- purchased or originated credit-impaired financial assets
- reclassification date
- regular way purchase or sale.

APPENDIX B: Application Guidance

This appendix is an integral part of the IFRS.

Classes of financial instruments and level of disclosure (paragraph 6)

Paragraph 6 requires an entity to group financial instruments into classes that are appropriate to the nature of the information disclosed and that take into account the characteristics of those financial instruments. The classes described in paragraph 6 are determined by the entity and are, thus, distinct from the categories of financial instruments specified in IFRS 9 (which determine how financial instruments are measured and where changes in fair value are recognised). **B1**

In determining classes of financial instrument, an entity shall, at a minimum: **B2**

- (a) distinguish instruments measured at amortised cost from those measured at fair value;
- (b) treat as a separate class or classes those financial instruments outside the scope of this IFRS.

An entity decides, in the light of its circumstances, how much detail it provides to satisfy the requirements of this IFRS, how much emphasis it places on different aspects of the requirements and how it aggregates information to display the overall picture without combining information with different characteristics. It is necessary to strike a balance between overburdening financial statements with excessive detail that may not assist users of financial statements and obscuring important information as a result of too much aggregation. For example, an entity shall not obscure important information by including it among a large amount of insignificant detail. Similarly, an entity shall not disclose information that is so aggregated that it obscures important differences between individual transactions or associated risks. **B3**

[deleted]

B4

Other disclosure — accounting policies (paragraph 21)

Paragraph 21 requires disclosure of material accounting policy information, which is expected to include information about the measurement basis (or bases) for financial instruments used in preparing the financial statements. For financial instruments, such disclosure may include: **B5**

- (a) for financial liabilities designated as at fair value through profit or loss:
 - (i) the nature of the financial liabilities the entity has designated as at fair value through profit or loss;
 - (ii) the criteria for so designating such financial liabilities on initial recognition; and
 - (iii) how the entity has satisfied the conditions in paragraph 4.2.2 of IFRS 9 for such designation.
- (aa) for financial assets designated as measured at fair value through profit or loss:
 - (i) the nature of the financial assets the entity has designated as measured at fair value through profit or loss; and
 - (ii) how the entity has satisfied the criteria in paragraph 4.1.5 of IFRS 9 for such designation.
- (b) [deleted]
- (c) whether regular way purchases and sales of financial assets are accounted for at trade date or at settlement date (see paragraph 3.1.2 of IFRS 9).
- (d) [deleted]
- (e) how net gains or net losses on each category of financial instrument are determined (see paragraph 20 (a)), for example, whether the net gains or net losses on items at fair value through profit or loss include interest or dividend income;
- (f)–(g) [deleted]

Paragraph 27G von IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* verlangt ferner, dass Unternehmen zusammen mit den wesentlichen Angaben zu Rechnungslegungsmethoden oder sonstigen Erläuterungen auch über Ermessensentscheidungen Auskunft geben (mit Ausnahme solcher, bei denen Schätzungen eingeflossen sind), die das Management bei der Anwendung der Rechnungslegungsmethoden getroffen hat und die die Beträge im Abschluss am **stärksten** beeinflussen.

Art und Ausmaß von Risiken, die sich aus Finanzinstrumenten ergeben (Paragraphen 31–42)

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

Quantitative Angaben (Paragraph 34)

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

Ausfallrisikosteuerung (Paragraphen 35F–35G)

- B8A** Paragraph 35F (b) verlangt Angaben darüber, wie ein Unternehmen den Ausfall bei verschiedenen Finanzinstrumenten definiert hat und aus welchen Gründen diese Definitionen gewählt wurden. Nach Paragraph 5.5.9 von IFRS 9 basiert die Bestimmung, ob über die Laufzeit erwartete Kreditverluste anzusetzen sind, darauf, ob sich das Risiko eines Ausfalls seit dem erstmaligen Ansatz erhöht hat. Die Informationen über die Ausfalldefinitionen eines Unternehmens, die den Abschlussadressaten dabei helfen, sich ein Bild davon zu machen, wie ein Unternehmen die Vorschriften von IFRS 9 zu erwarteten Kreditverlusten angewandt hat, können Folgendes umfassen:
- (a) die qualitativen und quantitativen Faktoren, die bei der Ausfalldefinition berücksichtigt wurden,
 - (b) ob auf verschiedene Arten von Finanzinstrumenten unterschiedliche Definitionen angewandt wurden, und
 - (c) Annahmen hinsichtlich der Gesundungsrate (d. h. der Anzahl der finanziellen Vermögenswerte, die erneut bedient werden), nachdem bei dem finanziellen Vermögenswert ein Ausfall eingetreten ist.
- B8B** Um den Abschlussadressaten bei der Beurteilung der Umschuldungs- und Änderungsrichtlinien eines Unternehmens zu helfen, werden in Paragraph 35F (f) (i) Informationen darüber verlangt, wie ein Unternehmen den Umfang überwacht, in dem die bislang gemäß Paragraph 35F (f) (i) angegebene Wertberichtigung bei finanziellen Vermögenswerten später in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste gemäß Paragraph 5.5.3 von IFRS 9 bemessen wird. Quantitative Informationen, die den Abschlussadressaten zu verstehen helfen, warum sich das Ausfallrisiko bei geänderten finanziellen Vermögenswerten anschließend erhöht, können Informationen über geänderte finanzielle Vermögenswerte umfassen, die die Kriterien in Paragraph 35F (f) (i) erfüllen und bei denen die Wertberichtigung erneut in Höhe der über die Laufzeit erwarteten Kreditverluste bemessen wird (Verschlechterungsrate).
- B8C** Paragraph 35G (a) verlangt Angaben zur Grundlage der Eingangsparameter, Annahmen und Schätzverfahren, die zur Anwendung der Wertminderungsvorschriften von IFRS 9 herangezogen wurden. Die Annahmen und Eingangsparameter, die ein Unternehmen zur Bemessung der erwarteten Kreditverluste oder zur Bestimmung des Ausmaßes von Erhöhungen des Ausfallrisikos seit dem erstmaligen Ansatz herangezogen hat, können Informationen, die aus internen historischen Informationen oder Ratingberichten stammen, sowie Annahmen bezüglich der erwarteten Laufzeit von Finanzinstrumenten und des Zeitpunkts des Verkaufs von Sicherheiten beinhalten.
- ### Änderungen der Wertberichtigung (Paragraph 35H)
- B8D** Nach Paragraph 35H muss ein Unternehmen die Gründe für Änderungen an der Wertberichtigung in der Periode erläutern. Zusätzlich zur Überleitungsrechnung von den Anfangs- auf die Schlussalden der Wertberichtigung müssen die Änderungen möglicherweise weitergehend erläutert werden. Diese Erläuterung kann eine Analyse der Gründe für Änderungen der Wertberichtigung während der Periode beinhalten, einschließlich
- (a) der Zusammensetzung des Portfolios,

Paragraph 27G of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* also requires entities to disclose, along with material accounting policy information or other notes, the judgements, apart from those involving estimations, that management has made in the process of applying the entity's accounting policies and that have the most significant effect on the amounts recognised in the financial statements.

Nature And Extent Of Risks Arising From Financial Instruments (Paragraphs 31—42)

The disclosures required by paragraphs 31—42 shall be either given in the financial statements or incorporated by cross-reference from the financial statements to some other statement, such as a management commentary or risk report, that is available to users of the financial statements on the same terms as the financial statements and at the same time. Without the information incorporated by cross-reference, the financial statements are incomplete.

Quantitative disclosures (paragraph 34)

Paragraph 34 (a) requires disclosures of summary quantitative data about an entity's exposure to risks based on the information provided internally to key management personnel of the entity. When an entity uses several methods to manage a risk exposure, the entity shall disclose information using the method or methods that provide the most relevant and reliable information. IAS 8 discusses relevance and reliability.

Paragraph 34 (c) requires disclosures about concentrations of risk. Concentrations of risk arise from financial instruments that have similar characteristics and are affected similarly by changes in economic or other conditions. The identification of concentrations of risk requires judgement taking into account the circumstances of the entity. Disclosure of concentrations of risk shall include:

- (a) a description of how management determines concentrations;
- (b) a description of the shared characteristic that identifies each concentration (e.g. counterparty, geographical area, currency or market); and
- (c) the amount of the risk exposure associated with all financial instruments sharing that characteristic.

Credit risk management practices (paragraphs 35F—35G)

Paragraph 35F (b) requires the disclosure of information about how an entity has defined default for different financial instruments and the reasons for selecting those definitions. In accordance with paragraph 5.5.9 of IFRS 9, the determination of whether lifetime expected credit losses should be recognised is based on the increase in the risk of a default occurring since initial recognition. Information about an entity's definitions of default that will assist users of financial statements in understanding how an entity has applied the expected credit loss requirements in IFRS 9 may include:

- (a) the qualitative and quantitative factors considered in defining default;
- (b) whether different definitions have been applied to different types of financial instruments; and
- (c) assumptions about the cure rate (ie the number of financial assets that return to a performing status) after a default occurred on the financial asset.

To assist users of financial statements in evaluating an entity's restructuring and modification policies, paragraph 35F (f) (i) requires the disclosure of information about how an entity monitors the extent to which the loss allowance on financial assets previously disclosed in accordance with paragraph 35F (f) (i) are subsequently measured at an amount equal to lifetime expected credit losses in accordance with paragraph 5.5.3 of IFRS 9. Quantitative information that will assist users in understanding the subsequent increase in credit risk of modified financial assets may include information about modified financial assets meeting the criteria in paragraph 35F (f) (i) for which the loss allowance has reverted to being measured at an amount equal to lifetime expected credit losses (ie a deterioration rate).

Paragraph 35G (a) requires the disclosure of information about the basis of inputs and assumptions and the estimation techniques used to apply the impairment requirements in IFRS 9. An entity's assumptions and inputs used to measure expected credit losses or determine the extent of increases in credit risk since initial recognition may include information obtained from internal historical information or rating reports and assumptions about the expected life of financial instruments and the timing of the sale of collateral.

Changes in the loss allowance (paragraph 35H)

In accordance with paragraph 35H, an entity is required to explain the reasons for the changes in the loss allowance during the period. In addition to the reconciliation from the opening balance to the closing balance of the loss allowance, it may be necessary to provide a narrative explanation of the changes. This narrative explanation may include an analysis of the reasons for changes in the loss allowance during the period, including:

- (a) the portfolio composition;

schäfte. Beispiele für Finanzinstrumente, die nicht unter Paragraph 13A fallen, sind Kredite und Kundeneinlagen bei demselben Institut (sofern sie in der Bilanz nicht saldiert werden) und Finanzinstrumente, die nur Gegenstand einer Sicherheitenvereinbarung sind.

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

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

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

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

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

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

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

- B45** Hat ein Unternehmen Finanzinstrumente, die unter die (in Paragraph 13A genannten) Angabepflichten fallen, aber nicht die Saldierungskriterien in Paragraph 42 von IAS 32 erfüllen, sind die gemäß Paragraph 13C (c) anzugebenden Beträge mit den gemäß Paragraph 13C (a) anzugebenden Beträgen identisch.

- B46** Die gemäß Paragraph 13C (c) anzugebenden Beträge sind auf die Beträge der einzelnen Posten der Bilanz überzuleiten. **Nimmt ein Unternehmen, das die Vorschriften von IFRS 18 anwendet, beispielsweise bei der Bereitstellung der in Paragraph 13C (c) verlangten Beträge eine Zusammenfassung (in IFRS 18 Aggregation) oder Aufgliederung der Beträge einzelner Abschlussposten vor, muss es diese zusammengefassten (aggregierten) oder aufgedgliederten Beträge auf die Beträge der Einzelposten in der Bilanz überleiten.**

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

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

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

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

- B49** Bei der Angabe der in Paragraph 13C (d) verlangten Beträge muss das Unternehmen die Auswirkungen einer Über-sicherung durch das Finanzinstrument berücksichtigen. Hierzu muss das Unternehmen zunächst die gemäß Paragraph

financial instruments that are not within the scope of paragraph 13A are loans and customer deposits at the same institution (unless they are set off in the statement of financial position), and financial instruments that are subject only to a collateral agreement.

Disclosure of quantitative information for recognised financial assets and recognised financial liabilities within the scope of paragraph 13A (paragraph 13C)

Financial instruments disclosed in accordance with paragraph 13C may be subject to different measurement requirements (for example, a payable related to a repurchase agreement may be measured at amortised cost, while a derivative will be measured at fair value). An entity shall include instruments at their recognised amounts and describe any resulting measurement differences in the related disclosures. **B42**

Disclosure of the gross amounts of recognised financial assets and recognised financial liabilities within the scope of paragraph 13A (paragraph 13C (a))

The amounts required by paragraph 13C (a) relate to recognised financial instruments that are set off in accordance with paragraph 42 of IAS 32. The amounts required by paragraph 13C (a) also relate to recognised financial instruments that are subject to an enforceable master netting arrangement or similar agreement irrespective of whether they meet the offsetting criteria. However, the disclosures required by paragraph 13C (a) do not relate to any amounts recognised as a result of collateral agreements that do not meet the offsetting criteria in paragraph 42 of IAS 32. Instead, such amounts are required to be disclosed in accordance with paragraph 13C (d). **B43**

Disclosure of the amounts that are set off in accordance with the criteria in paragraph 42 of IAS 32 (paragraph 13C (b))

Paragraph 13C (b) requires that entities disclose the amounts set off in accordance with paragraph 42 of IAS 32 when determining the net amounts presented in the statement of financial position. The amounts of both the recognised financial assets and the recognised financial liabilities that are subject to set-off under the same arrangement will be disclosed in both the financial asset and financial liability disclosures. However, the amounts disclosed (in, for example, a table) are limited to the amounts that are subject to set-off. For example, an entity may have a recognised derivative asset and a recognised derivative liability that meet the offsetting criteria in paragraph 42 of IAS 32. If the gross amount of the derivative asset is larger than the gross amount of the derivative liability, the financial asset disclosure table will include the entire amount of the derivative asset (in accordance with paragraph 13C (a)) and the entire amount of the derivative liability (in accordance with paragraph 13C (b)). However, while the financial liability disclosure table will include the entire amount of the derivative liability (in accordance with paragraph 13C (a)), it will only include the amount of the derivative asset (in accordance with paragraph 13C (b)) that is equal to the amount of the derivative liability. **B44**

Disclosure of the net amounts presented in the statement of financial position (paragraph 13C (c))

If an entity has instruments that meet the scope of these disclosures (as specified in paragraph 13A), but that do not meet the offsetting criteria in paragraph 42 of IAS 32, the amounts required to be disclosed by paragraph 13C (c) would equal the amounts required to be disclosed by paragraph 13C (a). **B45**

The amounts required to be disclosed by paragraph 13C (c) must be reconciled to the individual line item amounts presented in the statement of financial position. For example, if an entity **applying the requirements of IFRS 18 aggregates or disaggregates amounts presented in individual financial statement line items when the entity provides the amounts required by paragraph 13C (c), it must reconcile those aggregated or disaggregated amounts back to the individual line item amounts presented in the statement of financial position.** **B46**

Disclosure of the amounts subject to an enforceable master netting arrangement or similar agreement that are not otherwise included in paragraph 13C (b) (paragraph 13C (d))

Paragraph 13C (d) requires that entities disclose amounts that are subject to an enforceable master netting arrangement or similar agreement that are not otherwise included in paragraph 13C (b). Paragraph 13C (d) (i) refers to amounts related to recognised financial instruments that do not meet some or all of the offsetting criteria in paragraph 42 of IAS 32 (for example, current rights of set-off that do not meet the criterion in paragraph 42 (b) of IAS 32, or conditional rights of set-off that are enforceable and exercisable only in the event of default, or only in the event of insolvency or bankruptcy of any of the counterparties). **B47**

Paragraph 13C (d) (ii) refers to amounts related to financial collateral, including cash collateral, both received and pledged. An entity shall disclose the fair value of those financial instruments that have been pledged or received as collateral. The amounts disclosed in accordance with paragraph 13C (d) (ii) should relate to the actual collateral received or pledged and not to any resulting payables or receivables recognised to return or receive back such collateral. **B48**

Limits on the amounts disclosed in paragraph 13C (d) (paragraph 13D)

When disclosing amounts in accordance with paragraph 13C (d), an entity must take into account the effects of over-collateralisation by financial instrument. To do so, the entity must first deduct the amounts disclosed in accordance with **B49**

über die Segmentvermögenswerte und die Segmentschulden und über die Bewertungsgrundlagen (wie in den Paragraphen 23–27 beschrieben), und

- (c) Überleitungsrechnungen von den Summen der Segmentumsatzerlöse, des ausgewiesenen Gewinns oder Verlusts eines Segments, der Segmentvermögenswerte und Segmentschulden und sonstiger wichtiger Segmentposten auf die entsprechenden Beträge des Unternehmens (wie in Paragraph 28 beschrieben).

Überleitungsrechnungen von den Beträgen in der Bilanz der berichtspflichtigen Segmente zu den Beträgen in der Bilanz des Unternehmens sind für jeden Stichtag erforderlich, zu dem eine Bilanz vorgelegt wird. Informationen zu früheren Perioden sind gemäß den Paragraphen 29 und 30 anzupassen.

Allgemeine Informationen

- 22 Hier hat ein Unternehmen Folgendes anzugeben:
- (a) die Faktoren, die zur Identifizierung der berichtspflichtigen Segmente des Unternehmens verwendet werden. Dazu zählen die Organisationsgrundlage (z. B. ob sich die Geschäftsführung dafür entschieden hat, das Unternehmen nach unterschiedlichen Produkten und Dienstleistungen, nach geografischen Gebieten, nach Regulierungsumfeld oder einer Kombination von Faktoren zu organisieren, und ob Geschäftssegmente zusammengefasst wurden),
 - (aa) die Ermessensentscheidungen, die von der Geschäftsführung bei Anwendung der in Paragraph 12 genannten Kriterien für die Zusammenfassung getroffen wurden. Dazu zählt eine kurze Beschreibung der auf diese Weise zusammengefassten Geschäftssegmente und der wirtschaftlichen Indikatoren, die bewertet wurden, um zu bestimmen, dass die zusammengefassten Geschäftssegmente die gleichen wirtschaftlichen Charakteristika aufweisen, und
 - (b) die Arten von Produkten und Dienstleistungen, die die Grundlage der Umsatzerlöse jedes berichtspflichtigen Segments darstellen.

Informationen über den Gewinn oder Verlust und über die Vermögenswerte und Schulden

- 23 Ein Unternehmen hat für jedes berichtspflichtige Segment einen Messwert für den Gewinn oder Verlust anzugeben. Wird ein solcher Betrag dem Hauptentscheidungsträger regelmäßig übermittelt, hat das Unternehmen für jedes berichtspflichtige Segment einen Messwert für die gesamten Vermögenswerte und die gesamten Schulden anzugeben. Wenn die entsprechenden Beträge in den Messwert für den Gewinn oder Verlust des Segments einfließen, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird, oder diesem regelmäßig anderweitig übermittelt werden, auch wenn sie nicht in den Messwert für den Gewinn oder Verlust des Segments einfließen, hat das Unternehmen zudem zu jedem berichtspflichtigen Segment die folgenden Angaben zu machen:

- (a) Umsatzerlöse von externen Kunden,
- (b) Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit anderen Geschäftssegmenten desselben Unternehmens,
- (c) Zinserträge,
- (d) Zinsaufwendungen,
- (e) planmäßige Abschreibungen,
- (f) wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten, die gemäß **Paragraph 42 von IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss** angegeben werden,
- (g) Anteil des Unternehmens am Gewinn oder Verlust von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden,
- (h) Ertragsteueraufwand oder -ertrag und
- (i) wesentliche zahlungsunwirksame Posten, bei denen es sich nicht um planmäßige Abschreibungen handelt.

Ein Unternehmen hat die Zinserträge gesondert vom Zinsaufwand für jedes berichtspflichtige Segment auszuweisen, es sei denn, die meisten Umsatzerlöse des Segments wurden aufgrund von Zinsen erwirtschaftet und der Hauptentscheidungsträger stützt sich in erster Linie auf die Nettozinserträge, um die Ertragskraft des Segments zu beurteilen und Entscheidungen über die Allokation der Ressourcen für das Segment zu treffen. In einem solchen Fall kann ein Unternehmen die segmentbezogenen Zinserträge abzüglich des segmentbezogenen Zinsaufwands angeben und über diese Vorgehensweise informieren.

- 24 Wenn die entsprechenden Beträge in den Messwert für die Segmentvermögenswerte einfließen, der vom Hauptentscheidungsträger überprüft wird, oder diesem regelmäßig anderweitig übermittelt werden, auch wenn sie nicht in den Messwert für die Segmentvermögenswerte einfließen, hat das Unternehmen zudem zu jedem berichtspflichtigen Segment die folgenden Angaben zu machen:

- (a) Betrag der Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, und
- (b) Betrag der Zugänge zu den langfristigen Vermögenswerten¹, ausgenommen Finanzinstrumente, latente Steueransprüche, Nettovermögenswerte aus einem leistungsorientierten Plan (siehe IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*) und Ansprüche aus Versicherungsverträgen.

¹ Bei einer Gliederung der Vermögenswerte gemäß einer Liquiditätsdarstellung sind als langfristige Vermögenswerte alle Vermögenswerte einzustufen, die Beträge beinhalten, deren Realisierung nach mehr als zwölf Monaten nach dem Abschlussstichtag erwartet wird.

- (c) reconciliations of the totals of segment revenues, reported segment profit or loss, segment assets, segment liabilities and other material segment items to corresponding entity amounts as described in paragraph 28.

Reconciliations of the amounts in the statement of financial position for reportable segments to the amounts in the entity's statement of financial position are required for each date at which a statement of financial position is presented. Information for prior periods shall be restated as described in paragraphs 29 and 30.

General information

An entity shall disclose the following general information:

22

- (a) factors used to identify the entity's reportable segments, including the basis of organisation (for example, whether management has chosen to organise the entity around differences in products and services, geographical areas, regulatory environments, or a combination of factors and whether operating segments have been aggregated);
- (aa) the judgements made by management in applying the aggregation criteria in paragraph 12. This includes a brief description of the operating segments that have been aggregated in this way and the economic indicators that have been assessed in determining that the aggregated operating segments share similar economic characteristics; and
- (b) types of products and services from which each reportable segment derives its revenues.

Information about profit or loss, assets and liabilities

An entity shall report a measure of profit or loss for each reportable segment. An entity shall report a measure of total assets and liabilities for each reportable segment if such amounts are regularly provided to the chief operating decision maker. An entity shall also disclose the following about each reportable segment if the specified amounts are included in the measure of segment profit or loss reviewed by the chief operating decision maker, or are otherwise regularly provided to the chief operating decision maker even if not included in that measure of segment profit or loss:

23

- (a) revenues from external customers;
- (b) revenues from transactions with other operating segments of the same entity;
- (c) interest revenue;
- (d) interest expense;
- (e) depreciation and amortisation;
- (f) material items of income and expense disclosed in accordance with paragraph 42 of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*;
- (g) the entity's interest in the profit or loss of associates and joint ventures accounted for by the equity method;
- (h) income tax expense or income; and
- (i) material non-cash items other than depreciation and amortisation.

An entity shall report interest revenue separately from interest expense for each reportable segment unless a majority of the segment's revenues are from interest and the chief operating decision maker relies primarily on net interest revenue to assess the performance of the segment and make decisions about resources to be allocated to the segment. In that situation, an entity may report that segment's interest revenue net of its interest expense and disclose that it has done so.

An entity shall disclose the following about each reportable segment if the specified amounts are included in the measure of segment assets reviewed by the chief operating decision maker or are otherwise regularly provided to the chief operating decision maker, even if not included in the measure of segment assets:

24

- (a) the amount of investment in associates and joint ventures accounted for by the equity method; and
- (b) the amounts of additions to non-current assets¹ other than financial instruments, deferred tax assets, net defined benefit assets (see IAS 19 *Employee Benefits*) and rights arising under insurance contracts.

¹ For assets classified according to a liquidity presentation, non-current assets are assets that include amounts expected to be recovered more than twelve months after the reporting period.

Informationen über wichtige Kunden

- 34 Ein Unternehmen hat Informationen über den Grad seiner Abhängigkeit von seinen wichtigen Kunden vorzulegen. Wenn sich die Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit einem einzelnen externen Kunden auf mindestens 10 Prozent der Umsatzerlöse des Unternehmens belaufen, hat das Unternehmen diesen Umstand anzugeben sowie den Gesamtbetrag der Umsatzerlöse von jedem derartigen Kunden und die Identität des Segments bzw. der Segmente, in denen die Umsatzerlöse ausgewiesen werden. Das Unternehmen muss den Namen eines wichtigen Kunden oder die Höhe der Umsatzerlöse, die jedes Segment in Bezug auf diesen Kunden ausweist, nicht angeben. Für die Zwecke dieses IFRS ist eine Gruppe von Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie unter gemeinsamer Beherrschung stehen, als ein einziger Kunde anzusehen. Ob eine öffentliche Körperschaft (einschließlich Institutionen mit hoheitlichen Aufgaben und ähnliche Körperschaften, unabhängig davon, ob sie auf lokaler, nationaler oder internationaler Ebene angesiedelt sind) sowie Unternehmen, von denen das berichtende Unternehmen weiß, dass sie der Beherrschung durch diese staatliche Stelle unterliegen, als ein einziger Kunde anzusehen ist/sind, muss allerdings durch Ermessensausübung beurteilt werden. Bei dieser Beurteilung hat das berichtende Unternehmen den Umfang der wirtschaftlichen Integration zwischen diesen Unternehmen zu berücksichtigen.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN UND ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 35 Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS auf ein vor dem 1. Januar 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 35A Durch *Verbesserungen an den IFRS*, veröffentlicht im April 2009, wurde Paragraph 23 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 36 Segmentinformationen für frühere Geschäftsjahre, die als Vergleichsinformationen für das erste Jahr der Anwendung vorgelegt werden (einschließlich der Änderung an Paragraph 23 vom April 2009), müssen angepasst werden, um die Anforderungen dieses IFRS zu erfüllen, es sei denn, die erforderlichen Informationen sind nicht verfügbar und die Kosten für ihre Erstellung wären übermäßig hoch.
- 36A Durch IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) wurde die in den IAS/IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde Paragraph 23 (f) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen IAS 1 (in der 2007 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auf dieses Geschäftsjahr auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 36B Durch IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* (in der 2009 überarbeiteten Fassung) wurde Paragraph 34 für am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnende Geschäftsjahre geändert. Wendet ein Unternehmen IAS 24 (in der 2009 überarbeiteten Fassung) auf ein früheres Geschäftsjahr an, so hat es auch die Änderungen an Paragraph 34 auf dieses frühere Geschäftsjahr anzuwenden.
- 36C Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 22 und 28 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 36D Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 23 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

RÜCKNAHME VON IAS 14

- 37 Dieser IFRS ersetzt IAS 14 *Segmentberichterstattung*.

ANHANG A: DEFINITIONEN

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS.

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

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

Information about major customers

An entity shall provide information about the extent of its reliance on its major customers. If revenues from transactions with a single external customer amount to 10 per cent or more of an entity's revenues, the entity shall disclose that fact, the total amount of revenues from each such customer, and the identity of the segment or segments reporting the revenues. The entity need not disclose the identity of a major customer or the amount of revenues that each segment reports from that customer. For the purposes of this IFRS, a group of entities known to a reporting entity to be under common control shall be considered a single customer. However, judgement is required to assess whether a government (including government agencies and similar bodies whether local, national or international) and entities known to the reporting entity to be under the control of that government are considered a single customer. In assessing this, the reporting entity shall consider the extent of economic integration between those entities. 34

TRANSITION AND EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this IFRS in its annual financial statements for periods beginning on or after 1 January 2009. Earlier application is permitted. If an entity applies this IFRS in its financial statements for a period before 1 January 2009, it shall disclose that fact. 35

Paragraph 23 was amended by *Improvements to IFRSs* issued in April 2009. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period it shall disclose that fact. 35A

Segment information for prior years that is reported as comparative information for the initial year of application (including application of the amendment to paragraph 23 made in April 2009) shall be restated to conform to the requirements of this IFRS, unless the necessary information is not available and the cost to develop it would be excessive. 36

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 23 (f). An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 36A

IAS 24 *Related Party Disclosures* (as revised in 2009) amended paragraph 34 for annual periods beginning on or after 1 January 2011. If an entity applies IAS 24 (revised 2009) for an earlier period, it shall apply the amendment to paragraph 34 for that earlier period. 36B

Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraphs 22 and 28. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 July 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period it shall disclose that fact. 36C

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 23. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 36D

WITHDRAWAL OF IAS 14

This IFRS supersedes IAS 14 *Segment reporting*.

37

APPENDIX A: DEFINITIONS

This appendix is an integral part of the IFRS.

Operating segment

An operating segment is a component of an entity:

- (a) that engages in business activities from which it may earn revenues and incur expenses (including revenues and expenses relating to transactions with other components of the same entity);
- (b) whose operating results are regularly reviewed by the entity's chief operating decision maker to make decisions about resources to be allocated to the segment and assess its performance; and
- (c) for which discrete financial information is available.

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

Anschaffungskosten umgliedert, wird dessen beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Neueinstufung zum neuen Bruttobuchwert. (Leitlinien zur Bestimmung eines Effektivzinssatzes und einer Wertberichtigung zum Zeitpunkt der Neueinstufung sind in Paragraph B5.6.2 enthalten.)

- 5.6.4 Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert neu einstuft und ihn zu diesem Zweck aus der Kategorie der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten in die Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis umgliedert, wird dessen beizulegender Zeitwert zum Zeitpunkt der Neueinstufung ermittelt. Etwaige Gewinne oder Verluste, die sich aus der Differenz zwischen den früheren fortgeführten Anschaffungskosten des finanziellen Vermögenswerts und dem beizulegenden Zeitwert ergeben, werden im sonstigen Ergebnis erfasst. Der Effektivzinssatz und die Bewertung der erwarteten Kreditverluste werden infolge der Neueinstufung nicht angepasst. (Siehe Paragraph B5.6.1.)
- 5.6.5 Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert neu einstuft und ihn zu diesem Zweck aus der Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis in die Kategorie der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten umgliedert, erfolgt diese Neueinstufung zum beizulegenden Zeitwert dieses Vermögenswerts zum Zeitpunkt der Neueinstufung. Allerdings wird der zuvor im sonstigen Ergebnis erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Eigenkapital ausgebucht und gegen den beizulegenden Zeitwert des finanziellen Vermögenswerts zum Zeitpunkt der Neueinstufung angepasst. Infolgedessen wird der finanzielle Vermögenswert zum Zeitpunkt der Neueinstufung bewertet, als wäre er stets zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet worden. Diese Anpassung wirkt sich auf das sonstige Ergebnis, nicht aber auf den Gewinn oder Verlust aus und stellt daher keinen Umgliederungsbetrag dar (siehe **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss**). Der Effektivzinssatz und die Bewertung der erwarteten Kreditverluste werden infolge der Neueinstufung nicht angepasst. (Siehe Paragraph B5.6.1.)
- 5.6.6 Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert neu einstuft und ihn zu diesem Zweck aus der Kategorie der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert in die Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis umgliedert, wird der finanzielle Vermögenswert weiterhin zum beizulegenden Zeitwert bewertet. (Leitlinien zur Bestimmung eines Effektivzinssatzes und einer Wertberichtigung zum Zeitpunkt der Neueinstufung sind in Paragraph B5.6.2 enthalten.)
- 5.6.7 Wenn ein Unternehmen einen finanziellen Vermögenswert neu einstuft und ihn zu diesem Zweck aus der Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis in die Kategorie der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert umgliedert, wird der finanzielle Vermögenswert weiterhin zum beizulegenden Zeitwert bewertet. Der zuvor im sonstigen Ergebnis erfasste kumulierte Gewinn oder Verlust wird zum Zeitpunkt der Neueinstufung als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umgegliedert.

5.7 Gewinne und Verluste

- 5.7.1 Gewinne oder Verluste aus einem finanziellen Vermögenswert oder einer finanziellen Verbindlichkeit, der/die zum beizulegenden Zeitwert bewertet wird, sind erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn,
- (a) der finanzielle Vermögenswert oder die finanzielle Verbindlichkeit ist Teil einer Sicherungsbeziehung (siehe Paragraphen 6.5.8–6.5.14 und, falls zutreffend, Paragraphen 89–94 von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen das Zinsänderungsrisiko),
 - (b) es handelt sich um eine Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument und das Unternehmen hat die Wahl getroffen, Gewinne und Verluste aus dieser Investition gemäß Paragraph 5.7.5 im sonstigen Ergebnis auszuweisen,
 - (c) es handelt sich um eine finanzielle Verbindlichkeit, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert ist, und das Unternehmen hat die Auswirkungen von Veränderungen beim Ausfallrisiko der Verbindlichkeit gemäß Paragraph 5.7.7 im sonstigen Ergebnis auszuweisen oder
 - (d) es handelt sich um einen finanziellen Vermögenswert, der gemäß Paragraph 4.1.2A zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet wird, und das Unternehmen hat bestimmte Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert gemäß Paragraph 5.7.10 im sonstigen Ergebnis zu erfassen.
- 5.7.1A *Dividenden* werden nur dann erfolgswirksam erfasst, wenn
- (a) ein Rechtsanspruch des Unternehmens auf Zahlung der Dividende besteht,
 - (b) dem Unternehmen der mit der Dividende verbundene wirtschaftliche Nutzen wahrscheinlich zufließen wird, und
 - (c) die Höhe der Dividende verlässlich bewertet werden kann.
- 5.7.2 Gewinne oder Verluste aus einem finanziellen Vermögenswert, der zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird und nicht Teil einer Sicherungsbeziehung ist (siehe Paragraphen 6.5.8–6.5.14 und, falls zutreffend, Paragraphen 89–94 von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen das Zinsänderungsrisiko), sind bei Ausbuchung, Wertminderung oder Neueinstufung des finanziellen Vermögenswerts gemäß Paragraph 5.6.2 sowie im Rahmen der Amortisation erfolgswirksam zu erfassen. Ein Unternehmen hat die Paragraphen 5.6.2 und 5.6.4 anzuwenden, wenn es finanzielle Vermögenswerte neu einstuft und zu diesem Zweck aus der Kategorie der Bewertung zu fortgeführten Anschaffungskosten in eine andere Kategorie umgliedert. Gewinne oder Verluste aus einer finanziellen Verbindlichkeit, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird und nicht Teil einer Sicherungsbeziehung ist (siehe Paragraphen 6.5.8–6.5.14 und, falls zutreffend, Paragraphen 89–94 von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung der Absicherung des

amount. (See paragraph B5.6.2 for guidance on determining an effective interest rate and a loss allowance at the reclassification date.)

If an entity reclassifies a financial asset out of the amortised cost measurement category and into the fair value through other comprehensive income measurement category, its fair value is measured at the reclassification date. Any gain or loss arising from a difference between the previous amortised cost of the financial asset and fair value is recognised in other comprehensive income. The effective interest rate and the measurement of expected credit losses are not adjusted as a result of the reclassification. (See paragraph B5.6.1.) 5.6.4

If an entity reclassifies a financial asset out of the fair value through other comprehensive income measurement category and into the amortised cost measurement category, the financial asset is reclassified at its fair value at the reclassification date. However, the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income is removed from equity and adjusted against the fair value of the financial asset at the reclassification date. As a result, the financial asset is measured at the reclassification date as if it had always been measured at amortised cost. This adjustment affects other comprehensive income but does not affect profit or loss and therefore is not a reclassification adjustment (see **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**). The effective interest rate and the measurement of expected credit losses are not adjusted as a result of the reclassification. (See paragraph B5.6.1.) 5.6.5

If an entity reclassifies a financial asset out of the fair value through profit or loss measurement category and into the fair value through other comprehensive income measurement category, the financial asset continues to be measured at fair value. (See paragraph B5.6.2 for guidance on determining an effective interest rate and a loss allowance at the reclassification date.) 5.6.6

If an entity reclassifies a financial asset out of the fair value through other comprehensive income measurement category and into the fair value through profit or loss measurement category, the financial asset continues to be measured at fair value. The cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income is reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) at the reclassification date. 5.6.7

5.7 Gains and Losses

A gain or loss on a financial asset or financial liability that is measured at fair value shall be recognised in profit or loss unless: 5.7.1

- (a) it is part of a hedging relationship (see paragraphs 6.5.8–6.5.14 and, if applicable, paragraphs 89–94 of IAS 39 for the fair value hedge accounting for a portfolio hedge of interest rate risk);
- (b) it is an investment in an equity instrument and the entity has elected to present gains and losses on that investment in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5;
- (c) it is a financial liability designated as at fair value through profit or loss and the entity is required to present the effects of changes in the liability's *credit risk* in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.7; or
- (d) it is a financial asset measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A and the entity is required to recognise some changes in fair value in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.10.

Dividends are recognised in profit or loss only when:

- (a) the entity's right to receive payment of the dividend is established;
- (b) it is probable that the economic benefits associated with the dividend will flow to the entity; and
- (c) the amount of the dividend can be measured reliably.

5.7.1A

A gain or loss on a financial asset that is measured at amortised cost and is not part of a hedging relationship (see paragraphs 6.5.8–6.5.14 and, if applicable, paragraphs 89–94 of IAS 39 for the fair value hedge accounting for a portfolio hedge of interest rate risk) shall be recognised in profit or loss when the financial asset is derecognised, reclassified in accordance with paragraph 5.6.2, through the amortisation process or in order to recognise impairment gains or losses. An entity shall apply paragraphs 5.6.2 and 5.6.4 if it reclassifies financial assets out of the amortised cost measurement category. A gain or loss on a financial liability that is measured at amortised cost and is not part of a hedging relationship (see paragraphs 6.5.8–6.5.14 and, if applicable, paragraphs 89–94 of IAS 39 for the fair value hedge accounting for a portfolio hedge of interest rate risk) shall be recognised in profit or loss when 5.7.2

beizulegenden Zeitwerts im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen das Zinsänderungsrisiko), sind bei Ausbuchung der finanziellen Verbindlichkeit sowie im Rahmen der Amortisation erfolgswirksam zu erfassen. (Leitlinien zu Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung sind in Paragraph B5.7.2 enthalten.)

- 5.7.3 Gewinne oder Verluste aus finanziellen Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten, bei denen es sich um Grundgeschäfte in einer Sicherungsbeziehung handelt, sind gemäß den Paragraphen 6.5.8–6.5.14 und, falls zutreffend, den Paragraphen 89–94 von IAS 39 in Bezug auf die Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts im Falle der Absicherung eines Portfolios gegen das Zinsänderungsrisiko zu erfassen.
- 5.7.4 Bilanziert ein Unternehmen finanzielle Vermögenswerte zum Erfüllungstag (siehe Paragraph 3.1.2 und Paragraphen B3.1.3 und B3.1.6), werden etwaige Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert des entgegennehmenden Vermögenswerts, die in der Zeit zwischen dem Handelstag und dem Erfüllungstag eintreten, nicht erfasst, wenn der Vermögenswert zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird. Bei Vermögenswerten, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, wird die Veränderung des beizulegenden Zeitwerts jedoch gemäß Paragraph 5.7.1 entweder erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis erfasst. Zwecks Anwendung der Wertminderungsvorschriften gilt der Handelstag als Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes.

Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente

- 5.7.5 Ein Unternehmen kann beim erstmaligen Ansatz einer unter den vorliegenden Standard fallenden Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument, das weder zu *Handelszwecken gehalten* wird noch eine bedingte Gegenleistung darstellt, die von einem Erwerber im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses gemäß IFRS 3 angesetzt wird, unwiderruflich die Wahl treffen, bei der Folgebewertung Veränderungen beim beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis auszuweisen. (Leitlinien zu Gewinnen und Verlusten aus der Währungsumrechnung sind in Paragraph B5.7.3 enthalten.)
- 5.7.6 Trifft ein Unternehmen die in Paragraph 5.7.5 genannte Wahl, hat es Dividenden aus dieser Finanzinvestition gemäß Paragraph 5.7.1A erfolgswirksam zu erfassen.

Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurden

- 5.7.7 Gewinne oder Verluste aus einer finanziellen Verbindlichkeit, die gemäß Paragraph 4.2.2 oder Paragraph 4.3.5 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wurde, sind vom Unternehmen wie folgt auszuweisen:
- (a) der Betrag der Veränderung des beizulegenden Zeitwerts der finanziellen Verbindlichkeit, der auf Veränderungen beim Ausfallrisiko dieser Verbindlichkeit zurückzuführen ist, ist im sonstigen Ergebnis auszuweisen (siehe Paragraphen B5.7.13–B5.7.20), und
 - (b) der restliche Betrag der Änderung des beizulegenden Zeitwerts der Verbindlichkeit ist im Gewinn oder Verlust auszuweisen,
- es sei denn, durch die unter (a) beschriebene Bilanzierung der Auswirkungen von Veränderungen beim Ausfallrisiko der Verbindlichkeit würde eine Rechnungslegungsanomalie im Gewinn oder Verlust entstehen oder vergrößert (in diesem Fall gilt Paragraph 5.7.8). Leitlinien zur Bestimmung, ob eine Rechnungslegungsanomalie verursacht oder vergrößert würde, sind in den Paragraphen B5.7.5–B5.7.7 und B5.7.10–B5.7.12 enthalten.
- 5.7.8 Würde aufgrund der Vorschriften des Paragraphen 5.7.7 eine Rechnungslegungsanomalie im Gewinn oder Verlust entstehen oder vergrößert, hat das Unternehmen alle Gewinne oder Verluste aus der Verbindlichkeit (einschließlich der Auswirkungen von Veränderungen beim Ausfallrisiko dieser Verbindlichkeit) im Gewinn oder Verlust auszuweisen.
- 5.7.9 Ungeachtet der Vorschriften der Paragraphen 5.7.7 und 5.7.8 hat ein Unternehmen alle Gewinne und Verluste aus Kreditzusagen und finanziellen Garantien, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, im Gewinn oder Verlust auszuweisen.

Vermögenswerte, die zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden

- 5.7.10 Gewinne oder Verluste aus einem finanziellen Vermögenswert, der gemäß Paragraph 4.1.2A zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet wird, sind im sonstigen Ergebnis auszuweisen. Hiervon ausgenommen sind Wertminderungsaufwendungen und -erträge (siehe Abschnitt 5.5) und Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung (siehe Paragraphen B5.7.2–B5.7.2A) bis zur Ausbuchung oder Neueinstufung des finanziellen Vermögenswerts. Bei Ausbuchung des finanziellen Vermögenswerts wird der kumulierte Gewinn oder Verlust, der zuvor im sonstigen Ergebnis ausgewiesen wurde, als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umgegliedert. Wird der finanzielle Vermögenswert neu eingestuft und zu diesem Zweck aus der Kategorie der erfolgsneutralen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert im sonstigen Ergebnis in eine andere Kategorie umgegliedert, hat das Unternehmen den zuvor im sonstigen Ergebnis ausgewiesenen kumulierten Gewinn oder Verlust gemäß den Paragraphen 5.6.5 und 5.6.7 zu bilanzieren. Zinsen, die nach der Effektivzinsmethode berechnet werden, werden erfolgswirksam erfasst.

the financial liability is derecognised and through the amortisation process. (See paragraph B5.7.2 for guidance on foreign exchange gains or losses.)

A gain or loss on financial assets or financial liabilities that are hedged items in a hedging relationship shall be recognised in accordance with paragraphs 6.5.8—6.5.14 and, if applicable, paragraphs 89—94 of IAS 39 for the fair value hedge accounting for a portfolio hedge of interest rate risk. 5.7.3

If an entity recognises financial assets using settlement date accounting (see paragraphs 3.1.2, B3.1.3 and B3.1.6), any change in the fair value of the asset to be received during the period between the trade date and the settlement date is not recognised for assets measured at amortised cost. For assets measured at fair value, however, the change in fair value shall be recognised in profit or loss or in other comprehensive income, as appropriate in accordance with paragraph 5.7.1. The trade date shall be considered the date of initial recognition for the purposes of applying the impairment requirements. 5.7.4

Investments in equity instruments

At initial recognition, an entity may make an irrevocable election to present in other comprehensive income subsequent changes in the fair value of an investment in an equity instrument within the scope of this Standard that is neither *held for trading* nor contingent consideration recognised by an acquirer in a business combination to which IFRS 3 applies. (See paragraph B5.7.3 for guidance on foreign exchange gains or losses.) 5.7.5

If an entity makes the election in paragraph 5.7.5, it shall recognise in profit or loss dividends from that investment in accordance with paragraph 5.7.1A. 5.7.6

Liabilities designated as at fair value through profit or loss

An entity shall present a gain or loss on a financial liability that is designated as at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 4.2.2 or paragraph 4.3.5 as follows: 5.7.7

- (a) The amount of change in the fair value of the financial liability that is attributable to changes in the credit risk of that liability shall be presented in other comprehensive income (see paragraphs B5.7.13—B5.7.20), and
- (b) the remaining amount of change in the fair value of the liability shall be presented in profit or loss unless the treatment of the effects of changes in the liability's credit risk described in (a) would create or enlarge an accounting mismatch in profit or loss (in which case paragraph 5.7.8 applies). Paragraphs B5.7.5—B5.7.7 and B5.7.10—B5.7.12 provide guidance on determining whether an accounting mismatch would be created or enlarged.

If the requirements in paragraph 5.7.7 would create or enlarge an accounting mismatch in profit or loss, an entity shall present all gains or losses on that liability (including the effects of changes in the credit risk of that liability) in profit or loss. 5.7.8

Despite the requirements in paragraphs 5.7.7 and 5.7.8, an entity shall present in profit or loss all gains and losses on loan commitments and financial guarantee contracts that are designated as at fair value through profit or loss. 5.7.9

Assets measured at fair value through other comprehensive income

A gain or loss on a financial asset measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A shall be recognised in other comprehensive income, except for impairment gains or losses (see Section 5.5) and foreign exchange gains and losses (see paragraphs B5.7.2—B5.7.2A), until the financial asset is derecognised or reclassified. When the financial asset is derecognised the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income is reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**). If the financial asset is reclassified out of the fair value through other comprehensive income measurement category, the entity shall account for the cumulative gain or loss that was previously recognised in other comprehensive income in accordance with paragraphs 5.6.5 and 5.6.7. Interest calculated using the effective interest method is recognised in profit or loss. 5.7.10

Sobald eine Anpassung erfolgt, kann die Amortisation beginnen. Erfolgt sie spätestens zu dem Zeitpunkt, zu dem das Grundgeschäft nicht mehr um Sicherungsgewinne oder -verluste angepasst wird. Die Amortisation basiert auf einem zum Zeitpunkt des Amortisationsbeginns neu berechneten Effektivzinssatz. Bei einem finanziellen Vermögenswert (oder einer Komponente desselben), bei dem es sich um ein Grundgeschäft handelt und der gemäß Paragraph 4.1.2A zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet wird, erfolgt die Amortisation in gleicher Weise, jedoch anstelle der Anpassung des Buchwerts in Höhe des zuvor gemäß Paragraph 6.5.8 (b) ausgewiesenen kumulierten Gewinns oder Verlusts.

Absicherung von Zahlungsströmen

6.5.11 Solange eine Absicherung von Zahlungsströmen die in Paragraph 6.4.1 genannten Kriterien erfüllt, ist die Sicherungsbeziehung wie folgt zu bilanzieren:

- (a) Die mit dem Grundgeschäft verbundene gesonderte Eigenkapitalkomponente (Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen) wird auf den niedrigeren der folgenden Beträge (in absoluten Zahlen) angepasst:
 - (i) den kumulierten Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument seit Beginn der Sicherungsbeziehung und
 - (ii) die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwerts (Barwerts) des Grundgeschäfts (d. h. dem Barwert der kumulierten Änderung der erwarteten abgesicherten Zahlungsströme) seit Absicherungsbeginn.
- (b) Der Teil des Gewinns oder Verlusts aus dem Sicherungsinstrument, der als wirksame Absicherung bestimmt wird (d. h. der prozentuale Anteil, der durch die Änderung der gemäß Buchstabe (a) berechneten Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen ausgeglichen wird), ist im sonstigen Ergebnis zu erfassen.
- (c) Ein etwaig verbleibender Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument (oder ein etwaiger Gewinn oder Verlust als Saldogröße für die Änderung der gemäß Buchstabe (a) berechneten Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen) stellt eine Unwirksamkeit der Absicherung dar, die erfolgswirksam zu erfassen ist.
- (d) Der gemäß (a) in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen kumulierte Betrag ist wie folgt zu bilanzieren:
 - (i) Wenn eine abgesicherte erwartete Transaktion später zum Ansatz eines nichtfinanziellen Vermögenswerts oder einer nichtfinanziellen Verbindlichkeit führt oder wenn eine abgesicherte erwartete Transaktion für einen nichtfinanziellen Vermögenswert oder eine nichtfinanzielle Verbindlichkeit zu einer festen Verpflichtung wird und darauf die Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts angewandt wird, hat das Unternehmen diesen Betrag aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen auszubuchen und direkt in die erstmaligen Anschaffungskosten oder in den sonstigen Buchwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit einzubeziehen. Dies stellt keinen Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) dar und wirkt sich somit nicht auf das sonstige Ergebnis aus.
 - (ii) Bei anderen als den unter Ziffer (i) angeführten Absicherungen von Zahlungsströmen ist der Betrag aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen in derselben oder denselben Perioden, in denen die abgesicherten erwarteten Zahlungsströme erfolgswirksam werden (z. B. wenn Zinserträge oder Zinsaufwendungen erfasst werden oder ein erwarteter Verkauf stattfindet), als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umzugliedern.
 - (iii) Stellt dieser Betrag jedoch einen Verlust dar und geht ein Unternehmen davon aus, dass dieser Verlust in einer oder mehreren künftigen Periode(n) weder ganz noch teilweise ausgeglichen werden kann, hat es den voraussichtlich nicht ausgleichbaren Betrag unverzüglich als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umzugliedern.

6.5.12 Wenn ein Unternehmen die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen bei der Absicherung von Zahlungsströmen beendet (siehe Paragraphen 6.5.6 und 6.5.7 (b)), hat es den gemäß Paragraph 6.5.11 (a) in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen kumulierten Betrag wie folgt zu bilanzieren:

- (a) Wenn nach wie vor erwartet wird, dass die abgesicherten künftigen Zahlungsströme eintreten, verbleibt dieser Betrag so lange in der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen, bis die künftigen Zahlungsströme eintreten oder Paragraph 6.5.11 (d) (iii) zutrifft. Bei Eintreten der künftigen Zahlungsströme findet Paragraph 6.5.11 (d) Anwendung.
- (b) Wenn nicht länger erwartet wird, dass die abgesicherten künftigen Zahlungsströme eintreten, ist dieser Betrag unverzüglich aus der Rücklage für die Absicherung von Zahlungsströmen als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umzugliedern. Von einer abgesicherten künftigen Zahlung, deren Eintreten nicht mehr hochwahrscheinlich ist, kann dennoch erwartet werden, dass sie eintritt.

Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

6.5.13 Die Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb, einschließlich einer Absicherung eines monetären Postens, der als Teil der Nettoinvestition bilanziert wird (siehe IAS 21), ist in gleicher Weise zu bilanzieren wie die Absicherung von Zahlungsströmen:

- (a) Der Teil des Gewinns oder Verlusts aus dem Sicherungsinstrument, der als wirksame Absicherung ermittelt wird, ist im sonstigen Ergebnis zu erfassen (siehe Paragraph 6.5.11), und
- (b) der unwirksame Teil ist erfolgswirksam zu erfassen.

shall begin no later than when the hedged item ceases to be adjusted for hedging gains and losses. The amortisation is based on a recalculated effective interest rate at the date that amortisation begins. In the case of a financial asset (or a component thereof) that is a hedged item and that is measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A, amortisation applies in the same manner but to the amount that represents the cumulative gain or loss previously recognised in accordance with paragraph 6.5.8 (b) instead of by adjusting the carrying amount.

Cash flow hedges

As long as a cash flow hedge meets the qualifying criteria in paragraph 6.4.1, the hedging relationship shall be accounted for as follows: 6.5.11

- (a) the separate component of equity associated with the hedged item (cash flow hedge reserve) is adjusted to the lower of the following (in absolute amounts):
 - (i) the cumulative gain or loss on the hedging instrument from inception of the hedge; and
 - (ii) the cumulative change in fair value (present value) of the hedged item (i.e. the present value of the cumulative change in the hedged expected future cash flows) from inception of the hedge.
- (b) the portion of the gain or loss on the hedging instrument that is determined to be an effective hedge (i.e. the portion that is offset by the change in the cash flow hedge reserve calculated in accordance with (a)) shall be recognised in other comprehensive income.
- (c) any remaining gain or loss on the hedging instrument (or any gain or loss required to balance the change in the cash flow hedge reserve calculated in accordance with (a)) is hedge ineffectiveness that shall be recognised in profit or loss.
- (d) the amount that has been accumulated in the cash flow hedge reserve in accordance with (a) shall be accounted for as follows:
 - (i) if a hedged forecast transaction subsequently results in the recognition of a non-financial asset or non-financial liability, or a hedged forecast transaction for a non-financial asset or a non-financial liability becomes a firm commitment for which fair value hedge accounting is applied, the entity shall remove that amount from the cash flow hedge reserve and include it directly in the initial cost or other carrying amount of the asset or the liability. This is not a reclassification adjustment (see IFRS 18) and hence it does not affect other comprehensive income.
 - (ii) for cash flow hedges other than those covered by (i), that amount shall be reclassified from the cash flow hedge reserve to profit or loss as a reclassification adjustment (see IFRS 18) in the same period or periods during which the hedged expected future cash flows affect profit or loss (for example, in the periods that interest income or interest expense is recognised or when a forecast sale occurs).
 - (iii) however, if that amount is a loss and an entity expects that all or a portion of that loss will not be recovered in one or more future periods, it shall immediately reclassify the amount that is not expected to be recovered into profit or loss as a reclassification adjustment (see IFRS 18).

When an entity discontinues hedge accounting for a cash flow hedge (see paragraphs 6.5.6 and 6.5.7 (b)) it shall account for the amount that has been accumulated in the cash flow hedge reserve in accordance with paragraph 6.5.11 (a) as follows: 6.5.12

- (a) if the hedged future cash flows are still expected to occur, that amount shall remain in the cash flow hedge reserve until the future cash flows occur or until paragraph 6.5.11 (d) (iii) applies. When the future cash flows occur, paragraph 6.5.11 (d) applies.
- (b) if the hedged future cash flows are no longer expected to occur, that amount shall be immediately reclassified from the cash flow hedge reserve to profit or loss as a reclassification adjustment (see IFRS 18). A hedged future cash flow that is no longer highly probable to occur may still be expected to occur.

Hedges of a net investment in a foreign operation

Hedges of a net investment in a foreign operation, including a hedge of a monetary item that is accounted for as part of the net investment (see IAS 21), shall be accounted for similarly to cash flow hedges: 6.5.13

- (a) the portion of the gain or loss on the hedging instrument that is determined to be an effective hedge shall be recognised in other comprehensive income (see paragraph 6.5.11); and
- (b) the ineffective portion shall be recognised in profit or loss.

- 6.5.14 Der kumulierte Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, der dem wirksamen Teil der Absicherung zuzurechnen ist und in der Währungsumrechnungsrücklage erfasst wurde, ist bei der Veräußerung oder teilweisen Veräußerung des ausländischen Geschäftsbetriebs gemäß den Paragraphen 48–49 von IAS 21 als **Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18)** erfolgswirksam umzugliedern.

Bilanzierung des Zeitwerts von Optionen

- 6.5.15 Trennt ein Unternehmen den inneren Wert und den Zeitwert eines Optionskontrakts und designiert nur die Änderung des inneren Werts der Option als Sicherungsinstrument (siehe Paragraph 6.2.4 (a)), ist der Zeitwert der Option wie folgt zu bilanzieren (siehe Paragraphen B6.5.29–B6.5.33):
- Das Unternehmen unterscheidet beim Zeitwert von Optionen je nach Art des Grundgeschäfts, das durch die Option abgesichert wird, zwischen (siehe Paragraph B6.5.29)
 - einem transaktionsbezogenen Grundgeschäft oder
 - einem zeitraumbezogenen Grundgeschäft.
 - Die Änderung des beizulegenden Zeitwerts einer Option zur Absicherung eines transaktionsbezogenen Grundgeschäfts ist im sonstigen Ergebnis zu erfassen, sofern sie sich auf das Grundgeschäft bezieht, und in einer gesonderten Eigenkapitalkomponente zu kumulieren. Die kumulierte Änderung des beizulegenden Zeitwerts, die sich aus dem Zeitwert der Option ergibt und die in einer gesonderten Eigenkapitalkomponente kumuliert wurde (der „Betrag“), ist wie folgt zu bilanzieren:
 - Wenn das Grundgeschäft später zum Ansatz eines nichtfinanziellen Vermögenswerts oder einer nichtfinanziellen Verbindlichkeit oder zu einer festen Verpflichtung für einen nichtfinanziellen Vermögenswert oder eine nichtfinanzielle Verbindlichkeit führt und darauf die Bilanzierung der Absicherung des beizulegenden Zeitwerts angewandt wird, hat das Unternehmen den Betrag aus der gesonderten Eigenkapitalkomponente auszubuchen und direkt in die erstmaligen Anschaffungskosten oder in den sonstigen Buchwert des Vermögenswerts oder der Verbindlichkeit einzubeziehen. Dies stellt keinen Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) dar und wirkt sich somit nicht auf das sonstige Ergebnis aus.
 - Bei anderen als den unter Ziffer i fallenden Sicherungsbeziehungen ist der Betrag in der oder den Periode(n), in der oder denen die abgesicherten erwarteten Zahlungsströme erfolgswirksam werden (z. B. wenn ein erwarteter Verkauf stattfindet), als Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) aus der gesonderten Eigenkapitalkomponente erfolgswirksam umzugliedern.
 - Kann dieser Betrag jedoch in einer oder mehreren künftigen Periode(n) voraussichtlich weder ganz noch teilweise ausgeglichen werden, ist der voraussichtlich nicht ausgleichbare Betrag unverzüglich als Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) erfolgswirksam umzugliedern.
 - Die Änderung des beizulegenden Zeitwerts einer Option zur Absicherung eines zeitraumbezogenen Grundgeschäfts ist im sonstigen Ergebnis zu erfassen, sofern sie sich auf das Grundgeschäft bezieht, und in einer gesonderten Eigenkapitalkomponente zu kumulieren. Der Zeitwert zum Zeitpunkt der Designation der Option als Sicherungsinstrument, sofern sie sich auf das Grundgeschäft bezieht, ist auf systematischer und sachgerechter Grundlage über die Periode, in der sich die sicherungsbezogene Anpassung aus dem inneren Wert der Option erfolgswirksam (oder im sonstigen Ergebnis, wenn es sich bei dem Grundgeschäft um ein Eigenkapitalinstrument handelt, bei dem das Unternehmen die Wahl getroffen hat, Änderungen des beizulegenden Zeitwerts gemäß Paragraph 5.7.5 im sonstigen Ergebnis auszuweisen), auswirken könnte, zu amortisieren. Somit ist der Amortisationsbetrag in jeder Rechnungslegungsperiode als Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) aus der gesonderten Eigenkapitalkomponente erfolgswirksam umzugliedern. Wird die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für die Sicherungsbeziehung, die die Änderung des inneren Werts der Option als Sicherungsinstrument beinhaltet, jedoch beendet, ist der Nettobetrag (der die kumulierte Amortisation einschließt), der in der gesonderten Eigenkapitalkomponente kumuliert wurde, unverzüglich als Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) erfolgswirksam umzugliedern.

Bilanzierung des Terminelements von Termingeschäften und Währungsbasis-Spreads von Finanzinstrumenten

- 6.5.16 Wenn ein Unternehmen das Termin- und Kassaelement eines Termingeschäfts trennt und nur die Änderung des Werts des Kassaelements eines Termingeschäfts als Sicherungsinstrument designiert, oder wenn ein Unternehmen den Währungsbasis-Spread von einem Finanzinstrument trennt und ihn von der Designation dieses Finanzinstruments als Sicherungsinstrument ausnimmt (siehe Paragraph 6.2.4 (b)), kann das Unternehmen Paragraph 6.5.15 auf das Terminelement des Termingeschäfts oder auf den Währungsbasis-Spread in der gleichen Weise anwenden wie auf den Zeitwert einer Option. In diesem Fall gelten die Anwendungsleitlinien der Paragraphen B6.5.34–B6.5.39.

6.6 Absicherung einer Gruppe von Geschäften

Gruppe von Geschäften, die als Grundgeschäft infrage kommen

- 6.6.1 Eine Gruppe von Geschäften (einschließlich einer Gruppe von Geschäften, die eine Nettoposition bilden (siehe Paragraphen B6.6.1–B6.6.8)) kommt nur dann als Grundgeschäft infrage, wenn
- sie aus Geschäften (einschließlich Komponenten von Geschäften) besteht, die einzeln als Grundgeschäfte infrage kommen,
 - die Geschäfte der Gruppe zu Risikomanagementzwecken gemeinsam auf Gruppenbasis gesteuert werden und

The cumulative gain or loss on the hedging instrument relating to the effective portion of the hedge that has been accumulated in the foreign currency translation reserve shall be reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) in accordance with paragraphs 48–49 of IAS 21 on the disposal or partial disposal of the foreign operation. 6.5.14

Accounting for the time value of options

When an entity separates the intrinsic value and time value of an option contract and designates as the hedging instrument only the change in intrinsic value of the option (see paragraph 6.2.4 (a)), it shall account for the time value of the option as follows (see paragraphs B6.5.29–B6.5.33): 6.5.15

- (a) an entity shall distinguish the time value of options by the type of hedged item that the option hedges (see paragraph B6.5.29):
 - (i) a transaction related hedged item; or
 - (ii) a time-period related hedged item.
- (b) the change in fair value of the time value of an option that hedges a transaction related hedged item shall be recognised in other comprehensive income to the extent that it relates to the hedged item and shall be accumulated in a separate component of equity. The cumulative change in fair value arising from the time value of the option that has been accumulated in a separate component of equity (the ‘amount’) shall be accounted for as follows:
 - (i) if the hedged item subsequently results in the recognition of a non-financial asset or a non-financial liability, or a firm commitment for a non-financial asset or a non-financial liability for which fair value hedge accounting is applied, the entity shall remove the amount from the separate component of equity and include it directly in the initial cost or other carrying amount of the asset or the liability. This is not a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) and hence does not affect other comprehensive income.
 - (ii) for hedging relationships other than those covered by (i), the amount shall be reclassified from the separate component of equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) in the same period or periods during which the hedged expected future cash flows affect profit or loss (for example, when a forecast sale occurs).
 - (iii) however, if all or a portion of that amount is not expected to be recovered in one or more future periods, the amount that is not expected to be recovered shall be immediately reclassified into profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**).
- (c) the change in fair value of the time value of an option that hedges a time-period related hedged item shall be recognised in other comprehensive income to the extent that it relates to the hedged item and shall be accumulated in a separate component of equity. The time value at the date of designation of the option as a hedging instrument, to the extent that it relates to the hedged item, shall be amortised on a systematic and rational basis over the period during which the hedge adjustment for the option’s intrinsic value could affect profit or loss (or other comprehensive income, if the hedged item is an equity instrument for which an entity has elected to present changes in fair value in other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5). Hence, in each reporting period, the amortisation amount shall be reclassified from the separate component of equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**). However, if hedge accounting is discontinued for the hedging relationship that includes the change in intrinsic value of the option as the hedging instrument, the net amount (i.e. including cumulative amortisation) that has been accumulated in the separate component of equity shall be immediately reclassified into profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**).

Accounting for the forward element of forward contracts and foreign currency basis spreads of financial instruments

When an entity separates the forward element and the spot element of a forward contract and designates as the hedging instrument only the change in the value of the spot element of the forward contract, or when an entity separates the foreign currency basis spread from a financial instrument and excludes it from the designation of that financial instrument as the hedging instrument (see paragraph 6.2.4 (b)), the entity may apply paragraph 6.5.15 to the forward element of the forward contract or to the foreign currency basis spread in the same manner as it is applied to the time value of an option. In that case, the entity shall apply the application guidance in paragraphs B6.5.34–B6.5.39. 6.5.16

6.6 Hedges of a Group of Items

Eligibility of a group of items as the hedged item

A group of items (including a group of items that constitute a net position; see paragraphs B6.6.1–B6.6.8) is an eligible hedged item only if: 6.6.1

- (a) it consists of items (including components of items) that are, individually, eligible hedged items;
- (b) the items in the group are managed together on a group basis for risk management purposes; and

- (a) der Name bei der Ausfallrisikoposition (beispielsweise der Kreditnehmer oder der Begünstigte einer Kreditzusage) mit dem des Referenzunternehmens des Kreditderivats übereinstimmt („name matching“), und
- (b) der Rang des Finanzinstruments mit dem der Instrumente, die gemäß dem Kreditderivat geliefert werden können, übereinstimmt.

Ein Unternehmen kann diese Designation unabhängig davon vornehmen, ob das ausfallrisikogesteuerte Finanzinstrument in den Anwendungsbereich des vorliegenden Standards fällt (so kann ein Unternehmen beispielsweise nicht unter diesen Standard fallende Kreditzusagen designieren). Das Unternehmen kann dieses Finanzinstrument beim oder nach dem erstmaligen Ansatz oder während es bilanzunwirksam ist designieren. Das Unternehmen hat die Designation zeitgleich zu dokumentieren.

Bilanzierung von Ausfallrisikopositionen, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind

- 6.7.2 Wenn ein Finanzinstrument gemäß Paragraph 6.7.1 nach dem erstmaligen Ansatz als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert wird oder zuvor bilanzunwirksam war, ist die Differenz zum Zeitpunkt der Designation zwischen einem etwaigen Buchwert und dem beizulegenden Zeitwert unverzüglich erfolgswirksam zu erfassen. Bei finanziellen Vermögenswerten, die gemäß Paragraph 4.1.2A zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet werden, ist der kumulierte Gewinn oder Verlust, der zuvor im sonstigen Ergebnis erfasst wurde, unverzüglich als Umgliederungsbetrag (siehe IFRS 18) erfolgswirksam umzugliedern.
- 6.7.3 Ein Unternehmen hat die erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert des Finanzinstruments, das das Ausfallrisiko verursacht hat, oder einen prozentualen Anteil eines solchen Finanzinstruments zu beenden, wenn
- (a) die Kriterien in Paragraph 6.7.1 nicht länger erfüllt sind, beispielsweise
 - (i) das Kreditderivat oder das zugehörige Finanzinstrument, das das Ausfallrisiko verursacht, ausläuft oder veräußert, beendet oder erfüllt wird, oder
 - (ii) das Ausfallrisiko des Finanzinstruments nicht länger über Kreditderivate gesteuert wird. Dies könnte beispielsweise aufgrund von Verbesserungen der Bonität des Kreditnehmers oder des Begünstigten einer Kreditzusage oder Änderungen der einem Unternehmen auferlegten Kapitalanforderungen eintreten, und
 - (b) das Finanzinstrument, das das Ausfallrisiko verursacht, nicht anderweitig erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten ist (d. h. beim Geschäftsmodell des Unternehmens ist zwischenzeitlich keine Änderung eingetreten, die eine Umgliederung gemäß Paragraph 4.4.1 erfordert hätte).
- 6.7.4 Wenn ein Unternehmen die erfolgswirksame Bewertung zum beizulegenden Zeitwert des Finanzinstruments, das das Ausfallrisiko verursacht, oder eines prozentualen Anteils eines solchen Finanzinstruments beendet, wird der beizulegende Zeitwert des Finanzinstruments zum Zeitpunkt der Beendigung zu seinem neuen Buchwert. Anschließend ist die gleiche Bewertung anzuwenden, die vor der Designation des Finanzinstruments zur erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert verwendet wurde (einschließlich der aus dem neuen Buchwert resultierenden Amortisation). Beispielsweise würde ein finanzieller Vermögenswert, der ursprünglich als zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet eingestuft war, wieder auf diese Weise bewertet und sein Effektivzinssatz basierend auf seinem neuen Bruttobuchwert zum Zeitpunkt der Beendigung der erfolgswirksamen Bewertung zum beizulegenden Zeitwert neu berechnet werden.

6.8 Vorübergehende Ausnahmen von der Anwendung spezieller Vorschriften für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen

- 6.8.1 Die Paragraphen 6.8.4–6.8.12 und die Paragraphen 7.1.8 und 7.2.26 (d) sind auf alle Sicherungsbeziehungen anzuwenden, die von der Reform der Referenzzinssätze unmittelbar betroffen sind. Diese Paragraphen gelten ausschließlich für Sicherungsbeziehungen der genannten Art. Eine Sicherungsbeziehung ist nur dann unmittelbar von der Reform der Referenzzinssätze betroffen, wenn die Reform Unsicherheiten in Bezug auf Folgendes aufwirft:
- (a) den als abgesichertes Risiko designierten (vertraglich oder nicht vertraglich spezifizierten) Referenzzinssatz und/oder
 - (b) den Zeitpunkt oder die Höhe referenzzinssatzbasierter Zahlungsströme aus dem Grundgeschäft oder dem Sicherungsinstrument.
- 6.8.2 Für die Anwendung der Paragraphen 6.8.4–6.8.12 bezeichnet „Reform der Referenzzinssätze“ die marktweite Reform eines Referenzzinssatzes, einschließlich seiner Ablösung durch einen alternativen Referenzzinssatz, wie sie sich aus den Empfehlungen im Bericht des Finanzstabilitätsrates „Reforming Major Interest Rate Benchmarks“ vom Juli 2014² ergibt.
- 6.8.3 Die in den Paragraphen 6.8.4–6.8.12 vorgesehenen Ausnahmen gelten nur für die dort genannten Vorschriften. Alle anderen Vorschriften für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen sind vom Unternehmen auch weiterhin auf die von der Reform der Referenzzinssätze unmittelbar betroffenen Sicherungsbeziehungen anzuwenden.

Anforderung einer „hohen Wahrscheinlichkeit“ bei der Absicherung von Zahlungsströmen

- 6.8.4 Zwecks Beurteilung, ob eine erwartete Transaktion (oder eine Komponente derselben) gemäß der Anforderung des Paragraphen 6.3.3 hochwahrscheinlich ist, hat ein Unternehmen anzunehmen, dass sich der (vertraglich oder nicht vertraglich spezifizierte) Referenzzinssatz, auf dem die abgesicherten Zahlungsströme beruhen, durch die Reform der Referenzzinssätze nicht verändert.

2 Dieser Bericht ist abrufbar unter: http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

- (a) the name of the credit exposure (for example, the borrower, or the holder of a loan commitment) matches the reference entity of the credit derivative ('name matching'); and
- (b) the seniority of the financial instrument matches that of the instruments that can be delivered in accordance with the credit derivative.

An entity may make this designation irrespective of whether the financial instrument that is managed for credit risk is within the scope of this Standard (for example, an entity may designate loan commitments that are outside the scope of this Standard). The entity may designate that financial instrument at, or subsequent to, initial recognition, or while it is unrecognised. The entity shall document the designation concurrently.

Accounting for credit exposures designated at fair value through profit or loss

If a financial instrument is designated in accordance with paragraph 6.7.1 as measured at fair value through profit or loss after its initial recognition, or was previously not recognised, the difference at the time of designation between the carrying amount, if any, and the fair value shall immediately be recognised in profit or loss. For financial assets measured at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 4.1.2A, the cumulative gain or loss previously recognised in other comprehensive income shall immediately be reclassified from equity to profit or loss as a reclassification adjustment (see IFRS 18). 6.7.2

An entity shall discontinue measuring the financial instrument that gave rise to the credit risk, or a proportion of that financial instrument, at fair value through profit or loss if: 6.7.3

- (a) the qualifying criteria in paragraph 6.7.1 are no longer met, for example:
 - (i) the credit derivative or the related financial instrument that gives rise to the credit risk expires or is sold, terminated or settled; or
 - (ii) the credit risk of the financial instrument is no longer managed using credit derivatives. For example, this could occur because of improvements in the credit quality of the borrower or the loan commitment holder or changes to capital requirements imposed on an entity; and
- (b) the financial instrument that gives rise to the credit risk is not otherwise required to be measured at fair value through profit or loss (i.e. the entity's business model has not changed in the meantime so that a reclassification in accordance with paragraph 4.4.1 was required).

When an entity discontinues measuring the financial instrument that gives rise to the credit risk, or a proportion of that financial instrument, at fair value through profit or loss, that financial instrument's fair value at the date of discontinuation becomes its new carrying amount. Subsequently, the same measurement that was used before designating the financial instrument at fair value through profit or loss shall be applied (including amortisation that results from the new carrying amount). For example, a financial asset that had originally been classified as measured at amortised cost would revert to that measurement and its effective interest rate would be recalculated based on its new gross carrying amount on the date of discontinuing measurement at fair value through profit or loss. 6.7.4

6.8 Temporary Exceptions from Applying Specific Hedge Accounting Requirements

An entity shall apply paragraphs 6.8.4—6.8.12 and paragraphs 7.1.8 and 7.2.26 (d) to all hedging relationships directly affected by interest rate benchmark reform. These paragraphs apply only to such hedging relationships. A hedging relationship is directly affected by interest rate benchmark reform only if the reform gives rise to uncertainties about: 6.8.1

- (a) the interest rate benchmark (contractually or non-contractually specified) designated as a hedged risk; and/or
- (b) the timing or the amount of interest rate benchmark-based cash flows of the hedged item or of the hedging instrument.

For the purpose of applying paragraphs 6.8.4—6.8.12, the term 'interest rate benchmark reform' refers to the market-wide reform of an interest rate benchmark, including the replacement of an interest rate benchmark with an alternative benchmark rate such as that resulting from the recommendations set out in the Financial Stability Board's July 2014 report 'Reforming Major Interest Rate Benchmarks'.² 6.8.2

Paragraphs 6.8.4—6.8.12 provide exceptions only to the requirements specified in these paragraphs. An entity shall continue to apply all other hedge accounting requirements to hedging relationships directly affected by interest rate benchmark reform. 6.8.3

Highly probable requirement for cash flow hedges

For the purpose of determining whether a forecast transaction (or a component thereof) is highly probable as required by paragraph 6.3.3, an entity shall assume that the interest rate benchmark on which the hedged cash flows (contractually or non-contractually specified) are based is not altered as a result of interest rate benchmark reform. 6.8.4

² The report, 'Reforming Major Interest Rate Benchmarks', is available at http://www.fsb.org/wp-content/uploads/r_140722.pdf.

KAPITEL 7 ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

7.1 Zeitpunkt des Inkrafttretens

- 7.1.1 Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard früher an, hat es dies anzugeben und alle Vorschriften des Standards gleichzeitig anzuwenden (siehe jedoch auch Paragraphen 7.1.2, 7.2.21 und 7.3.2). Ferner hat es gleichzeitig die in Anhang C aufgeführten Änderungen anzuwenden.
- 7.1.2 Ungeachtet der Vorschriften in Paragraph 7.1.1 kann ein Unternehmen für vor dem 1. Januar 2018 beginnende Geschäftsjahre nur die Vorschriften zur Darstellung der Gewinne und Verluste aus finanziellen Verbindlichkeiten, die als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet designiert sind, in den Paragraphen 5.7.1 (c), 5.7.7–5.7.9, 7.2.14 und B5.7.5–B5.7.20 früher anwenden, ohne die anderen Vorschriften dieses Standards anzuwenden. Wendet ein Unternehmen nur diese Paragraphen an, hat es dies anzugeben und die zugehörigen Angaben gemäß den Paragraphen 10 und 11 von IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben* (in der durch IFRS 9 (2010) geänderten Fassung) fortlaufend zu machen. (Siehe auch Paragraphen 7.2.2 und 7.2.15.)
- 7.1.3 Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2010–2012*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurden die Paragraphen 4.2.1 und 5.7.5 als Folge der Änderung von IFRS 3 geändert. Ein Unternehmen hat diese Änderung prospektiv auf Unternehmenszusammenschlüsse anzuwenden, für die die Änderung von IFRS 3 gilt.
- 7.1.4 Durch IFRS 15, veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Paragraphen 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 und C42 geändert und Paragraph C16 sowie die zugehörige Überschrift gestrichen. Es wurden die Paragraphen 5.1.3 und 5.7.1A sowie eine Definition in Anhang A eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 15 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 7.1.5 Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurden die Paragraphen 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 und B5.5.46 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 7.1.6 Durch IFRS 17, veröffentlicht im Mai 2017, wurden die Paragraphen 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 und B4.1.30 geändert und Paragraph 3.3.5 eingefügt. Durch *Änderungen an IFRS 17*, veröffentlicht im Juni 2020, wurde Paragraph 2.1 weiter geändert und wurden die Paragraphen 7.2.36–7.2.42 eingefügt. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 7.1.7 Durch *Vorfälligkeitsregelungen mit negativer Ausgleichsleistung* (Änderungen an IFRS 9), veröffentlicht im Oktober 2017, wurden die Paragraphen 7.2.29–7.2.34 und B4.1.12A eingefügt und die Paragraphen B4.1.11 (b) und B4.1.12 (b) geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 7.1.8 Durch *Reform der Referenzzinssätze* (Änderungen an IFRS 9, IAS 39 und IFRS 7), veröffentlicht im September 2019, wurde Abschnitt 6.8 eingefügt und Paragraph 7.2.26 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 7.1.9 Durch *Jährliche Verbesserungen an den IFRS, Zyklus 2018–2020*, veröffentlicht im Mai 2020, wurden die Paragraphen 7.2.35 und B3.3.6A eingefügt und Paragraph B3.3.6 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2022 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderung auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 7.1.10 Durch die im August 2020 herausgegebene Verlautbarung *Reform der Referenzzinssätze – Phase 2*, mit der IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 und IFRS 16 geändert wurden, wurden die Paragraphen 5.4.5–5.4.9, 6.8.13, Abschnitt 6.9 und die Paragraphen 7.2.43–7.2.46 eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.
- 7.1.11 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 und B4.1.2A geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 7.1.12 Mit den im Mai 2024 veröffentlichten *Änderungen an der Einstufung und Bewertung von Finanzinstrumenten* zur Änderung von IFRS 9 und IFRS 7 wurden die Paragraphen 7.2.47–7.2.49, B3.1.2A, B3.3.8–B3.3.10, B4.1.8A, B4.1.10A, B4.1.16A und B4.1.20A eingefügt. Des Weiteren wurden die Paragraphen B4.1.10, B4.1.13, B4.1.14, B4.1.16, B4.1.17, B4.1.20, B4.1.21 und B4.1.23 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 7.1.13 Beschließt ein Unternehmen, diese Änderungen auf eine frühere Periode anzuwenden, hat es entweder
- alle Änderungen gleichzeitig anzuwenden und dies anzugeben, oder
 - nur die Änderungen an der Anwendungsleitlinien zu Abschnitt 4.1 dieses Standards (Einstufung finanzieller Vermögenswerte) auf diese frühere Periode anzuwenden und dies anzugeben.

CHAPTER 7 EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

7.1 Effective Date

An entity shall apply this Standard for annual periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity elects to apply this Standard early, it must disclose that fact and apply all of the requirements in this Standard at the same time (but see also paragraphs 7.1.2, 7.2.21 and 7.3.2). It shall also, at the same time, apply the amendments in Appendix C. 7.1.1

Despite the requirements in paragraph 7.1.1, for annual periods beginning before 1 January 2018, an entity may elect to early apply only the requirements for the presentation of gains and losses on financial liabilities designated as at fair value through profit or loss in paragraphs 5.7.1 (c), 5.7.7—5.7.9, 7.2.14 and B5.7.5—B5.7.20 without applying the other requirements in this Standard. If an entity elects to apply only those paragraphs, it shall disclose that fact and provide on an ongoing basis the related disclosures set out in paragraphs 10—11 of IFRS 7 (as amended by IFRS 9 (2010)). (See also paragraphs 7.2.2 and 7.2.15.) 7.1.2

Annual Improvements to IFRSs 2010—2012 Cycle, issued in December 2013, amended paragraphs 4.2.1 and 5.7.5 as a consequential amendment derived from the amendment to IFRS 3. An entity shall apply that amendment prospectively to business combinations to which the amendment to IFRS 3 applies. 7.1.3

IFRS 15, issued in May 2014, amended paragraphs 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 and C42 and deleted paragraph C16 and its related heading. Paragraphs 5.1.3 and 5.7.1A, and a definition to Appendix A, were added. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 15. 7.1.4

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraphs 2.1, 5.5.15, B4.3.8, B5.5.34 and B5.5.46. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. 7.1.5

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraphs 2.1, B2.1, B2.4, B2.5 and B4.1.30, and added paragraph 3.3.5. *Amendments to IFRS 17*, issued in June 2020, further amended paragraph 2.1 and added paragraphs 7.2.36—7.2.42. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 17. 7.1.6

Prepayment Features with Negative Compensation (Amendments to IFRS 9), issued in October 2017, added paragraphs 7.2.29—7.2.34 and B4.1.12A and amended paragraphs B4.1.11 (b) and B4.1.12 (b). An entity shall apply these amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.7

Interest Rate Benchmark Reform, which amended IFRS 9, IAS 39 and IFRS 7, issued in September 2019, added Section 6.8 and amended paragraph 7.2.26. An entity shall apply these amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.8

Annual Improvements to IFRS Standards 2018—2020, issued in May 2020, added paragraphs 7.2.35 and B3.3.6A and amended paragraph B3.3.6. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2022. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendment for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.9

Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2, which amended IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 and IFRS 16, issued in August 2020, added paragraphs 5.4.5—5.4.9, 6.8.13, Section 6.9 and paragraphs 7.2.43—7.2.46. An entity shall apply these amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2021. Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.10

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 and B4.1.2A. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 7.1.11

Amendments to the Classification and Measurement of Financial Instruments, which amended IFRS 9 and IFRS 7, issued in May 2024, added paragraphs 7.2.47—7.2.49, B3.1.2A, B3.3.8—B3.3.10, B4.1.8A, B4.1.10A, B4.1.16A and B4.1.20A. It also amended paragraphs B4.1.10, B4.1.13, B4.1.14, B4.1.16, B4.1.17, B4.1.20, B4.1.21 and B4.1.23. An entity shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. 7.1.12

If an entity elects to apply these amendments for an earlier period, it shall either: 7.1.13

- (a) apply all the amendments at the same time and disclose that fact; or
- (b) apply only the amendments to the Application Guidance to Section 4.1 of this Standard (Classification of financial assets) for that earlier period and disclose that fact.

- 7.1.14** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Rechnungslegungsstandards – Band 11*, veröffentlicht im Juli 2024, wurden Paragraph 2.1 (b) (ii), Paragraph 5.1.3 und Anhang A geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 7.1.15** Durch *Verträge, die sich auf naturabhängigen Strom beziehen*, veröffentlicht im Dezember 2024, wurden die Paragraphen 2.3A–2.3B, 2.8, 6.10.1–6.10.2, 7.2.51–7.2.53 und B2.7–B2.8 eingefügt und Paragraph 2.6 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen die Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat es dies anzugeben.

7.2 Übergangsvorschriften

- 7.2.1** Dieser Standard ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen¹ Schätzungen und Fehler* anzuwenden. Hiervon ausgenommen sind die in den Paragraphen 7.2.4–7.2.26 und 7.2.28 genannten Fälle. Er gilt nicht für Posten, die bereits zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ausgebucht wurden.
- 7.2.2** Für die Zwecke der Übergangsvorschriften in den Paragraphen 7.2.1, 7.2.3–7.2.28 und 7.3.2 ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Tag, an dem ein Unternehmen zum ersten Mal die Vorschriften dieses Standards anwendet. Hierbei muss es sich um den Beginn einer Berichtsperiode nach der Herausgabe dieses Standards handeln. In Abhängigkeit von dem Ansatz, den das Unternehmen für die Anwendung von IFRS 9 gewählt hat, kann der Übergang mit einem oder mehreren Zeitpunkten der erstmaligen Anwendung für verschiedene Vorschriften verbunden sein.

Übergangsvorschriften für die Einstufung und Bewertung (Kapitel 4 und 5)

- 7.2.3** Ein Unternehmen hat zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung auf Grundlage der zu diesem Zeitpunkt bestehenden Fakten und Umstände zu beurteilen, ob ein finanzieller Vermögenswert die in den Paragraphen 4.1.2 (a) oder 4.1.2A (a) genannten Bedingungen erfüllt. Die sich daraus ergebende Einstufung ist unabhängig vom Geschäftsmodell des Unternehmens in früheren Berichtsperioden rückwirkend anzuwenden.
- 7.2.4** Ist es für ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8), den geänderten Zeitwert des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D auf Grundlage der beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, hat es die Eigenschaften der vertraglichen Zahlungsströme aus diesem finanziellen Vermögenswert auf Grundlage der beim erstmaligen Ansatz dieses finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, ohne die Vorschriften in Bezug auf die Änderung des Zeitwerts des Geldes gemäß den Paragraphen B4.1.9B–B4.1.9D zu berücksichtigen. (Siehe auch Paragraph 42R von IFRS 7.)
- 7.2.5** Ist es für ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung undurchführbar (im Sinne von IAS 8) zu beurteilen, ob der beizulegende Zeitwert einer Vorfälligkeitsregelung gemäß Paragraph B4.1.12 (c) auf Grundlage der beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände nicht signifikant war, hat es die Eigenschaften der vertraglichen Zahlungsströme aus diesem finanziellen Vermögenswert auf Grundlage der beim erstmaligen Ansatz des finanziellen Vermögenswerts bestehenden Tatsachen und Umstände zu beurteilen, ohne die Ausnahme in Bezug auf Vorfälligkeitsregelungen in Paragraph B4.1.12 zu berücksichtigen. (Siehe auch Paragraph 42S von IFRS 7.)
- 7.2.6** Wenn ein Unternehmen einen hybriden Vertrag gemäß den Paragraphen 4.1.2A, 4.1.4 oder 4.1.5 zum beizulegenden Zeitwert bewertet, der beizulegende Zeitwert des hybriden Vertrags in Vergleichsperioden jedoch nicht ermittelt wurde, entspricht der beizulegende Zeitwert des hybriden Vertrags in den Vergleichsperioden der Summe der beizulegenden Zeitwerte seiner Komponenten (d. h. des nicht derivativen Basisvertrags und des eingebetteten Derivats) am Ende der jeweiligen Vergleichsperiode, sofern das Unternehmen vorherige Perioden anpasst (siehe Paragraph 7.2.15).
- 7.2.7** Hat ein Unternehmen Paragraph 7.2.6 angewandt, hat es zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eine etwaige Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert des gesamten hybriden Vertrags zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung und der Summe der beizulegenden Zeitwerte seiner Komponenten zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung im Eröffnungsbilanzwert der Gewinnrücklagen (oder eines anderen geeigneten Eigenkapitalpostens) der Berichtsperiode zu erfassen, in die der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung fällt.
- 7.2.8** Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung kann ein Unternehmen
- (a) einen finanziellen Vermögenswert gemäß Paragraph 4.1.5 als erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder
 - (b) eine Finanzinvestition in ein Eigenkapitalinstrument gemäß Paragraph 5.7.5 als zum beizulegenden Zeitwert erfolgsneutral im sonstigen Ergebnis bewertet designieren.
- Eine solche Designation ist auf Grundlage der zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehenden Tatsachen und Umstände vorzunehmen. Sie ist rückwirkend anzuwenden.
- 7.2.9** Zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Annual Improvements to IFRS Accounting Standards — Volume 11, issued in July 2024, amended paragraph 2.1 (b) (ii), paragraph 5.1.3 and Appendix A. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.14

Contracts Referencing Nature-dependent Electricity, issued in December 2024, added paragraphs 2.3A—2.3B, 2.8, 6.10.1—6.10.2, 7.2.51—7.2.53, and B2.7—B2.8 and amended paragraph 2.6. An entity shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Early application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 7.1.15

7.2 Transition

An entity shall apply this Standard retrospectively, in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹, except as specified in paragraphs 7.2.4—7.2.26 and 7.2.28. This Standard shall not be applied to items that have already been derecognised at the date of initial application. 7.2.1

For the purposes of the transition provisions in paragraphs 7.2.1, 7.2.3—7.2.28 and 7.3.2, the date of initial application is the date when an entity first applies those requirements of this Standard and must be the beginning of a reporting period after the issue of this Standard. Depending on the entity's chosen approach to applying IFRS 9, the transition can involve one or more than one date of initial application for different requirements. 7.2.2

Transition for classification and measurement (Chapters 4 and 5)

At the date of initial application, an entity shall assess whether a financial asset meets the condition in paragraphs 4.1.2 (a) or 4.1.2A (a) on the basis of the facts and circumstances that exist at that date. The resulting classification shall be applied retrospectively irrespective of the entity's business model in prior reporting periods. 7.2.3

If, at the date of initial application, it is impracticable (as defined in IAS 8) for an entity to assess a modified time value of money element in accordance with paragraphs B4.1.9B—B4.1.9D on the basis of the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset, an entity shall assess the contractual cash flow characteristics of that financial asset on the basis of the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the requirements related to the modification of the time value of money element in paragraphs B4.1.9B—B4.1.9D. (See also paragraph 42R of IFRS 7.) 7.2.4

If, at the date of initial application, it is impracticable (as defined in IAS 8) for an entity to assess whether the fair value of a prepayment feature was insignificant in accordance with paragraph B4.1.12 (c) on the basis of the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset, an entity shall assess the contractual cash flow characteristics of that financial asset on the basis of the facts and circumstances that existed at the initial recognition of the financial asset without taking into account the exception for prepayment features in paragraph B4.1.12. (See also paragraph 42S of IFRS 7.) 7.2.5

If an entity measures a hybrid contract at fair value in accordance with paragraphs 4.1.2A, 4.1.4 or 4.1.5 but the fair value of the hybrid contract had not been measured in comparative reporting periods, the fair value of the hybrid contract in the comparative reporting periods shall be the sum of the fair values of the components (i.e. the non-derivative host and the embedded derivative) at the end of each comparative reporting period if the entity restates prior periods (see paragraph 7.2.15). 7.2.6

If an entity has applied paragraph 7.2.6 then at the date of initial application the entity shall recognise any difference between the fair value of the entire hybrid contract at the date of initial application and the sum of the fair values of the components of the hybrid contract at the date of initial application in the opening retained earnings (or other component of equity, as appropriate) of the reporting period that includes the date of initial application. 7.2.7

At the date of initial application an entity may designate: 7.2.8

- (a) a financial asset as measured at fair value through profit or loss in accordance with paragraph 4.1.5; or
- (b) an investment in an equity instrument as at fair value through other comprehensive income in accordance with paragraph 5.7.5.

Such a designation shall be made on the basis of the facts and circumstances that exist at the date of initial application. That classification shall be applied retrospectively.

At the date of initial application an entity: 7.2.9

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

die Gegenpartei kurz ist. Das Erfüllungsrisiko wäre jedoch nicht unwesentlich, wenn die Ausführung des Zahlungsauftrags davon abhinge, ob das Unternehmen am Erfüllungstag die Zahlung leisten kann.

- B3.3.** Beschließt ein Unternehmen, Paragraph B3.3.8 auf eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil einer finanziellen Verbindlichkeit) anzuwenden, die bzw. der über ein elektronisches Zahlungssystem erfüllt wird, hat es diesen Paragraphen auf alle über dasselbe elektronische Zahlungssystem vorgenommenen Zahlungen anzuwenden.

EINSTUFUNG (KAPITEL 4)

Einstufung finanzieller Vermögenswerte (Abschnitt 4.1)

Geschäftsmodell des Unternehmens zur Steuerung finanzieller Vermögenswerte

- B4.1.1** Soweit nicht Paragraph 4.1.5 gilt, ist ein Unternehmen gemäß Paragraph 4.1.1 (a) verpflichtet, finanzielle Vermögenswerte auf Grundlage seines Geschäftsmodells zur Steuerung finanzieller Vermögenswerte einzustufen. Das Unternehmen beurteilt, ob seine finanziellen Vermögenswerte ausgehend von seinem Geschäftsmodell, das durch das Management in Schlüsselpositionen (im Sinne von IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehende Unternehmen und Personen*) festgelegt wird, die in Paragraph 4.1.2 (a) oder die in Paragraph 4.1.2A (a) genannte Bedingung erfüllen.
- B4.1.2** Das Geschäftsmodell eines Unternehmens wird auf einer Ebene festgelegt, die widerspiegelt, wie Gruppen von finanziellen Vermögenswerten zur Erreichung eines bestimmten Geschäftsziels gemeinsam gesteuert werden. Das Geschäftsmodell des Unternehmens ist nicht von den Absichten des Managements bei einem einzelnen Finanzinstrument abhängig. Die Einstufung ist daher nicht auf Ebene des einzelnen Finanzinstruments, sondern auf einer höheren Aggregationsebene vorzunehmen. Ein einzelnes Unternehmen kann jedoch mehr als ein Geschäftsmodell zur Steuerung seiner Finanzinstrumente haben. Daher braucht die Einstufung nicht auf Ebene des berichtenden Unternehmens zu erfolgen. Ein Unternehmen kann beispielsweise ein Portfolio von Finanzinvestitionen halten, das zu dem Zweck gesteuert wird, vertragliche Zahlungsströme zu vereinnahmen, und ein anderes, bei dem eine Handelsabsicht zur Realisierung von Änderungen des beizulegenden Zeitwerts besteht. Ebenso kann es in einigen Fällen angemessen sein, ein Portfolio von finanziellen Vermögenswerten in Unterportfolios zu trennen, um die Ebene widerzuspiegeln, auf der ein Unternehmen diese finanziellen Vermögenswerte steuert. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Unternehmen ein Portfolio von Hypothekendarlehen ausreicht oder erwirbt und einige der Darlehen zur Vereinnahmung vertraglicher Zahlungsströme und die anderen Darlehen mit der einer Veräußerungsabsicht steuert.
- B4.1.2A** Das Geschäftsmodell eines Unternehmens bezieht sich darauf, wie ein Unternehmen seine finanziellen Vermögenswerte zur Generierung von Zahlungsströmen steuert, d. h. dadurch wird bestimmt, ob Zahlungsströme aus der Vereinnahmung vertraglicher Zahlungsströme, aus dem Verkauf finanzieller Vermögenswerte oder aus beidem resultieren. Infolgedessen wird diese Beurteilung nicht auf Basis von Szenarien durchgeführt, deren Eintreten das Unternehmen nach angemessener Einschätzung nicht erwartet, wie sogenannte „Worst Case“- oder „Stress Case“-Szenarien. Wenn ein Unternehmen beispielsweise erwartet, ein bestimmtes Portfolio finanzieller Vermögenswerte nur in einem „Stress Case“-Szenario zu verkaufen, würde sich dieses Szenario nicht auf die Beurteilung des Geschäftsmodells für diese Vermögenswerte auswirken, wenn das Unternehmen nach angemessener Einschätzung nicht erwartet, dass ein solches Szenario eintritt. Werden Zahlungsströme in einer Weise realisiert, die von den Erwartungen des Unternehmens zum Zeitpunkt der Beurteilung des Geschäftsmodells abweichen (wenn das Unternehmen z. B. mehr oder weniger finanzielle Vermögenswerte verkauft als bei der Einstufung der Vermögenswerte angenommen), führt dies weder zu einem Fehler aus einer früheren Periode im Abschluss des Unternehmens (siehe *IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*) noch ändert sich dadurch die Einstufung der verbleibenden finanziellen Vermögenswerte, die nach diesem Geschäftsmodell gehalten werden (d. h. jener Vermögenswerte, die von dem Unternehmen in früheren Perioden erfasst wurden und noch gehalten werden), solange das Unternehmen alle relevanten Informationen, die zum Beurteilungszeitpunkt des Geschäftsmodells verfügbar waren, berücksichtigt hat. Wenn ein Unternehmen jedoch das Geschäftsmodell für neu ausgereichte oder neu erworbene finanzielle Vermögenswerte beurteilt, hat es neben allen anderen relevanten Informationen auch Informationen darüber zu berücksichtigen, wie die Zahlungsströme in der Vergangenheit realisiert wurden.
- B4.1.2B** Das Geschäftsmodell eines Unternehmens zur Steuerung finanzieller Vermögenswerte ist anhand von Fakten, und nicht bloß anhand von Zusicherungen feststellbar. Normalerweise ist dies durch die Aktivitäten beobachtbar, die das Unternehmen zur Erfüllung der Zielsetzung seines Geschäftsmodells unternimmt. Ein Unternehmen muss sein Geschäftsmodell zur Steuerung finanzieller Vermögenswerte nach Ermessen beurteilen, wobei diese Beurteilung nicht durch einen einzelnen Faktor oder eine einzelne Aktivität bestimmt wird. Stattdessen muss das Unternehmen zum Zeitpunkt der Beurteilung alle verfügbaren relevanten Anhaltspunkte in Betracht ziehen. Solche relevanten Anhaltspunkte schließen u. a. Folgendes ein:
- (a) wie die Ergebnisse des Geschäftsmodells und der nach diesem Geschäftsmodell gehaltenen finanziellen Vermögenswerte ausgewertet und dem Management in Schlüsselpositionen des Unternehmens berichtet wird,
 - (b) die Risiken, die sich auf die Ergebnisse des Geschäftsmodells (und der nach diesem Geschäftsmodell gehaltenen finanziellen Vermögenswerte) auswirken und insbesondere die Art und Weise, wie diese Risiken gesteuert werden, und
 - (c) wie die Manager vergütet werden (z. B. ob die Vergütung auf dem beizulegenden Zeitwert der gesteuerten Vermögenswerte oder auf den vereinnahmten vertraglichen Zahlungsströmen basiert).

party is short. However, settlement risk would not be insignificant if completion of the payment instruction were subject to the entity's ability to deliver cash on the settlement date.

An entity that elects to apply paragraph B3.3.8 to the settlement of a financial liability (or part of a financial liability) using an electronic payment system shall apply that paragraph to all settlements made through the same electronic payment system. **B3.3.10**

CLASSIFICATION (CHAPTER 4)

Classification of financial assets (Section 4.1)

The entity's business model for managing financial assets

Paragraph 4.1.1 (a) requires an entity to classify financial assets on the basis of the entity's business model for managing the financial assets, unless paragraph 4.1.5 applies. An entity assesses whether its financial assets meet the condition in paragraph 4.1.2 (a) or the condition in paragraph 4.1.2A (a) on the basis of the business model as determined by the entity's key management personnel (as defined in IAS 24 *Related Party Disclosures*). **B4.1.1**

An entity's business model is determined at a level that reflects how groups of financial assets are managed together to achieve a particular business objective. The entity's business model does not depend on management's intentions for an individual instrument. Accordingly, this condition is not an instrument-by-instrument approach to classification and should be determined on a higher level of aggregation. However, a single entity may have more than one business model for managing its financial instruments. Consequently, classification need not be determined at the reporting entity level. For example, an entity may hold a portfolio of investments that it manages in order to collect contractual cash flows and another portfolio of investments that it manages in order to trade to realise fair value changes. Similarly, in some circumstances, it may be appropriate to separate a portfolio of financial assets into subportfolios in order to reflect the level at which an entity manages those financial assets. For example, that may be the case if an entity originates or purchases a portfolio of mortgage loans and manages some of the loans with an objective of collecting contractual cash flows and manages the other loans with an objective of selling them. **B4.1.2**

An entity's business model refers to how an entity manages its financial assets in order to generate cash flows. That is, the entity's business model determines whether cash flows will result from collecting contractual cash flows, selling financial assets or both. Consequently, this assessment is not performed on the basis of scenarios that the entity does not reasonably expect to occur, such as so-called 'worst case' or 'stress case' scenarios. For example, if an entity expects that it will sell a particular portfolio of financial assets only in a stress case scenario, that scenario would not affect the entity's assessment of the business model for those assets if the entity reasonably expects that such a scenario will not occur. If cash flows are realised in a way that is different from the entity's expectations at the date that the entity assessed the business model (for example, if the entity sells more or fewer financial assets than it expected when it classified the assets), that does not give rise to a prior period error in the entity's financial statements (see IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*) nor does it change the classification of the remaining financial assets held in that business model (i.e. those assets that the entity recognised in prior periods and still holds) as long as the entity considered all relevant information that was available at the time that it made the business model assessment. However, when an entity assesses the business model for newly originated or newly purchased financial assets, it must consider information about how cash flows were realised in the past, along with all other relevant information. **B4.1.2A**

An entity's business model for managing financial assets is a matter of fact and not merely an assertion. It is typically observable through the activities that the entity undertakes to achieve the objective of the business model. An entity will need to use judgement when it assesses its business model for managing financial assets and that assessment is not determined by a single factor or activity. Instead, the entity must consider all relevant evidence that is available at the date of the assessment. Such relevant evidence includes, but is not limited to: **B4.1.2B**

- (a) how the performance of the business model and the financial assets held within that business model are evaluated and reported to the entity's key management personnel;
- (b) the risks that affect the performance of the business model (and the financial assets held within that business model) and, in particular, the way in which those risks are managed; and
- (c) how managers of the business are compensated (for example, whether the compensation is based on the fair value of the assets managed or on the contractual cash flows collected).

Übergangsvorschriften

- C2 Dieser IFRS ist gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ rückwirkend anzuwenden, es sei denn, die Festlegungen in den Paragraphen C2A–C6 treffen zu.
- C2A Unbeschadet der Vorschriften in Paragraph 28 von IAS 8 braucht ein Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung dieses IFRS und, falls später, bei der erstmaligen Anwendung der an diesem IFRS durch die Verlautbarungen *Investmentgesellschaften* und *Investmentgesellschaften: Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht* vorgenommenen Änderungen für das Geschäftsjahr, das der erstmaligen Anwendung dieses IFRS unmittelbar vorausgeht (die „unmittelbar vorangegangene Periode“), nur die quantitativen Informationen gemäß Paragraph 28 (f) von IAS 8 darzustellen. Ein Unternehmen kann diese Angaben auch für die Berichtsperiode oder für frühere Vergleichsperioden darstellen, ist dazu aber nicht verpflichtet.
- C2B Für die Zwecke dieses IFRS ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn des Geschäftsjahrs, für das dieser IFRS erstmals angewendet wird.
- C3 Bei der erstmaligen Anwendung braucht ein Unternehmen seine bisherige Rechnungslegung nicht anzupassen in Bezug auf sein Engagement bei:
- (a) Unternehmen, die zu diesem Zeitpunkt gemäß IAS 27 *Konzern- und Einzelabschlüsse* und SIC-12 *Konsolidierung – Zweckgesellschaften* konsolidiert würden und gemäß diesem IFRS weiterhin konsolidiert werden, oder
 - (b) Unternehmen, die zu diesem Zeitpunkt gemäß IAS 27 und SIC-12 konsolidiert würden und gemäß diesem IFRS nicht konsolidiert werden.
- C3A Bei der erstmaligen Anwendung hat ein Unternehmen ausgehend von den zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Fakten und Umständen zu beurteilen, ob es eine Investmentgesellschaft ist. Wenn ein Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu dem Schluss gelangt, dass es eine Investmentgesellschaft ist, hat es anstelle der Paragraphen C5–C5A die Paragraphen C3B–C3F anzuwenden.
- C3B Mit der Ausnahme von Tochterunternehmen, die gemäß Paragraph 32 konsolidiert werden (für die die Paragraphen C3 und C6 bzw. gegebenenfalls C4–C4C gelten), hat eine Investmentgesellschaft ihre Beteiligungen an den einzelnen Tochterunternehmen erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, so als hätten die Vorschriften dieses IFRS schon immer gegolten. Die Investmentgesellschaft hat sowohl für das Geschäftsjahr unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung als auch für das Eigenkapital zu Beginn der unmittelbar vorangegangenen Periode rückwirkende Anpassungen bezüglich einer etwaigen Differenz zwischen
- (a) dem bisherigen Buchwert des Tochterunternehmens und
 - (b) dem beizulegenden Zeitwert der Beteiligung der Investmentgesellschaft an dem Tochterunternehmen vorzunehmen.
- Der kumulierte Betrag etwaiger Anpassungen des beizulegenden Zeitwerts, die bisher im sonstigen Ergebnis erfasst wurden, ist zu Beginn des unmittelbar vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung liegenden Geschäftsjahrs in die Gewinnrücklagen umzugliedern.
- C3C Bis zur erstmaligen Anwendung von IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert* hat eine Investmentgesellschaft die beizulegenden Zeitwerte zu verwenden, die den Investoren oder dem Management bisher vorgelegt wurden, sofern diese Werte dem Betrag entsprechen, zu dem die Beteiligung zum Bewertungszeitpunkt zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern unter marktüblichen Bedingungen hätte getauscht werden können.
- C3D Ist die Bewertung einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen gemäß den Paragraphen C3B–C3C undurchführbar (im Sinne von IAS 8), hat eine Investmentgesellschaft die Vorschriften dieses IFRS zu Beginn der frühesten Periode anzuwenden, für die eine Anwendung der Paragraphen C3B–C3C durchführbar ist. Dies kann die aktuelle Berichtsperiode sein. Der Investor hat für das Geschäftsjahr, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht, rückwirkende Anpassungen vorzunehmen, es sei denn, der Beginn der frühesten Periode, für die die Anwendung dieses Paragraphen durchführbar ist, ist die aktuelle Berichtsperiode. In diesem Fall ist die Anpassung des Eigenkapitals zu Beginn der Berichtsperiode zu erfassen.
- C3E Hat eine Investmentgesellschaft vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung dieses IFRS eine Beteiligung an einem Tochterunternehmen veräußert oder die Beherrschung über das Tochterunternehmen verloren, so muss sie die bisherige Bilanzierung dieses Tochterunternehmens nicht anpassen.
- C3F Wendet ein Unternehmen die Änderungen in *Investmentgesellschaften* auf eine Periode nach der erstmaligen Anwendung von IFRS 10 an, sind die Verweise auf den „Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung“ in den Paragraphen C3A–C3E als „Beginn des Geschäftsjahrs, für das die Änderungen in *Investmentgesellschaften* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) (veröffentlicht im Oktober 2012) erstmals angewendet werden“ zu verstehen.
- C4 Kommt ein Investor bei erstmaliger Anwendung dieses IFRS zu dem Schluss, dass er ein Beteiligungsunternehmen zu konsolidieren hat, das gemäß IAS 27 und SIC-12 nicht konsolidiert wurde, hat er Folgendes zu tun:

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Transition

An entity shall apply this IFRS retrospectively, in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹, except as specified in paragraphs C2A—C6.

Notwithstanding the requirements of paragraph 28 of IAS 8, when this IFRS is first applied, and, if later, when the *Investment Entities* and *Investment Entities: Applying the Consolidation Exception* amendments to this IFRS are first applied, an entity need only present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for the annual period immediately preceding the date of initial application of this IFRS (the ‘immediately preceding period’). An entity may also present this information for the current period or for earlier comparative periods, but is not required to do so.

For the purposes of this IFRS, the date of initial application is the beginning of the annual reporting period for which this IFRS is applied for the first time.

At the date of initial application, an entity is not required to make adjustments to the previous accounting for its involvement with either:

- (a) entities that would be consolidated at that date in accordance with IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* and SIC-12 *Consolidation—Special Purpose Entities* and, are still consolidated in accordance with this IFRS; or
- (b) entities that would not be consolidated at that date in accordance with IAS 27 and SIC-12 and, are not consolidated in accordance with this IFRS.

At the date of initial application, an entity shall assess whether it is an investment entity on the basis of the facts and circumstances that exist at that date. If, at the date of initial application, an entity concludes that it is an investment entity, it shall apply the requirements of paragraphs C3B—C3F instead of paragraphs C5—C5A.

Except for any subsidiary that is consolidated in accordance with paragraph 32 (to which paragraphs C3 and C6 or paragraphs C4—C4C, whichever is relevant, apply), an investment entity shall measure its investment in each subsidiary at fair value through profit or loss as if the requirements of this IFRS had always been effective. The investment entity shall retrospectively adjust both the annual period that immediately precedes the date of initial application and equity at the beginning of the immediately preceding period for any difference between:

- (a) the previous carrying amount of the subsidiary; and
- (b) the fair value of the investment entity’s investment in the subsidiary.

The cumulative amount of any fair value adjustments previously recognised in other comprehensive income shall be transferred to retained earnings at the beginning of the annual period immediately preceding the date of initial application.

Before the date that IFRS 13 *Fair Value Measurement* is adopted, an investment entity shall use the fair value amounts that were previously reported to investors or to management, if those amounts represent the amount for which the investment could have been exchanged between knowledgeable, willing parties in an arm’s length transaction at the date of the valuation.

If measuring an investment in a subsidiary in accordance with paragraphs C3B—C3C is impracticable (as defined in IAS 8), an investment entity shall apply the requirements of this IFRS at the beginning of the earliest period for which application of paragraphs C3B—C3C is practicable, which may be the current period. The investor shall retrospectively adjust the annual period that immediately precedes the date of initial application, unless the beginning of the earliest period for which application of this paragraph is practicable is the current period. If this is the case, the adjustment to equity shall be recognised at the beginning of the current period.

If an investment entity has disposed of, or has lost control of, an investment in a subsidiary before the date of initial application of this IFRS, the investment entity is not required to make adjustments to the previous accounting for that subsidiary.

If an entity applies the *Investment Entities* amendments for a period later than when it applies IFRS 10 for the first time, references to ‘the date of initial application’ in paragraphs C3A—C3E shall be read as ‘the beginning of the annual reporting period for which the amendments in *Investment Entities* (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, are applied for the first time.’

If, at the date of initial application, an investor concludes that it shall consolidate an investee that was not consolidated in accordance with IAS 27 and SIC-12, the investor shall:

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

Bilanzierung des Kaufs von Vermögenswerten von einer gemeinschaftlichen Tätigkeit

- B36** Schließt ein Unternehmen mit einer gemeinschaftlichen Tätigkeit, in der es gemeinschaftlich Tätiger ist, eine Transaktion wie den Kauf von Vermögenswerten ab, setzt es seinen Anteil an den Gewinnen und Verlusten erst an, wenn es die betreffenden Vermögenswerte an einen Dritten weiterverkauft hat.
- B37** Ergibt eine solche Transaktion einen Anhaltspunkt für eine Verringerung des Nettoveräußerungswerts der zu erwerbenden Vermögenswerte oder für eine Wertminderung der betreffenden Vermögenswerte, hat der gemeinschaftlich Tätige seinen Anteil an diesen Verlusten anzusetzen.

ANHANG C**Zeitpunkt des Inkrafttretens, Übergangsvorschriften und Rücknahme anderer IFRS**

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS und besitzt die gleiche Verbindlichkeit wie dessen andere Bestandteile.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- C1** Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS früher an, hat es dies anzugeben und gleichzeitig IFRS 10, IFRS 12 *Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen*, IAS 27 (in der 2011 geänderten Fassung) und IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung) anzuwenden.
- C1A** Durch *Konzernabschlüsse, gemeinschaftliche Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen: Übergangsleitlinien* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12), veröffentlicht im Juni 2012, wurden die Paragraphen C2–C5, C7–C10 und C12 geändert und die Paragraphen C1B und C13A–C13B eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 11 auf eine frühere Berichtsperiode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- C1AA** Durch *Bilanzierung von Erwerben von Anteilen an gemeinschaftlichen Tätigkeiten* (Änderungen an IFRS 11), veröffentlicht im Mai 2014, wurden die Überschrift nach Paragraph B33 geändert und die Paragraphen 21A, B33A–B33D sowie C14A und deren Überschriften eingefügt. Diese Änderungen sind prospektiv auf am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- C1AB** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards, Zyklus 2015–2017*, veröffentlicht im Dezember 2017, wurde Paragraph B33CA eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsvorfälle anzuwenden, bei denen ein Unternehmen bei oder nach Beginn des ersten am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnenden Geschäftsjahrs die Beteiligung an der gemeinschaftlichen Führung erlangt. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen zu einem früheren Zeitpunkt an, hat es dies anzugeben.

Übergangsvorschriften

- C1B** Unbeschadet der Vorschriften des Paragraphen 28 von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ muss ein Unternehmen bei der erstmaligen Anwendung dieses IFRS lediglich die quantitativen Informationen im Sinne von Paragraph 28 (f) von IAS 8 für das Geschäftsjahr angeben, das der erstmaligen Anwendung von IFRS 11 unmittelbar vorausgeht („das unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr“). Ein Unternehmen kann diese Informationen für die laufende Periode oder frühere Vergleichsperioden ebenfalls vorlegen, muss dies aber nicht tun.

Gemeinschaftsunternehmen – Übergang von der Quotenkonsolidierung auf die Equity-Methode

- C2** Bei der Umstellung von der Quotenkonsolidierung auf die Equity-Methode hat ein Unternehmen seine Beteiligung an dem Gemeinschaftsunternehmen zu Beginn des unmittelbar vorausgehenden Geschäftsjahrs anzusetzen. Diese anfängliche Beteiligung entspricht der Summe der Buchwerte der Vermögenswerte und Schulden, für die das Unternehmen zuvor die Quotenkonsolidierung angewendet hatte, einschließlich eines etwaigen Geschäfts- oder Firmenwerts aus dem Erwerb. Gehörte der Geschäfts- oder Firmenwert zuvor zu einer größeren zahlungsmittelgenerierenden Einheit oder Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, hat das Unternehmen den Geschäfts- oder Firmenwert dem Gemeinschaftsunternehmen auf Basis der relativen Buchwerte des Gemeinschaftsunternehmens und der zahlungsmittelgenerierenden Einheit oder Gruppe von zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, zu der der Geschäfts- oder Firmenwert vorher gehörte, zuzuordnen.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Accounting for purchases of assets from a joint operation

When an entity enters into a transaction with a joint operation in which it is a joint operator, such as a purchase of assets, it shall not recognise its share of the gains and losses until it resells those assets to a third party. **B36**

When such transactions provide evidence of a reduction in the net realisable value of the assets to be purchased or of an impairment loss of those assets, a joint operator shall recognise its share of those losses. **B37**

APPENDIX C**Effective date, transition and withdrawal of other IFRSs**

This appendix is an integral part of the IFRS and has the same authority as the other parts of the IFRS.

Effective Date

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. **C1**
If an entity applies this IFRS earlier, it shall disclose that fact and apply IFRS 10, IFRS 12 *Disclosure of Interests in Other Entities*, IAS 27 (as amended in 2011) and IAS 28 (as amended in 2011) at the same time.

Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements and Disclosure of Interests in Other Entities: Transition Guidance **C1A**
(Amendments to IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12), issued in June 2012, amended paragraphs C2 — C5, C7 — C10 and C12 and added paragraphs C1B and C12A — C12B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2013. If an entity applies IFRS 11 for an earlier period, it shall apply those amendments for that earlier period.

Accounting for Acquisitions of Interests in Joint Operations (Amendments to IFRS 11), issued in May 2014, amended the heading after paragraph B33 and added paragraphs 21A, B33A — B33D and C14A and their related headings. An entity shall apply those amendments prospectively in annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments in an earlier period it shall disclose that fact. **C1AA**

Annual Improvements to IFRS Standards 2015 — 2017 Cycle, issued in December 2017, added paragraph B33CA. An entity shall apply those amendments to transactions in which it obtains joint control on or after the beginning of the first annual reporting period beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments earlier, it shall disclose that fact. **C1AB**

Transition

Notwithstanding the requirements of paragraph 28 of IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹, when this IFRS is first applied, an entity need only present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for the annual period immediately preceding the first annual period for which IFRS 11 is applied (the ‘immediately preceding period’). An entity may also present this information for the current period or for earlier comparative periods, but is not required to do so.

Joint ventures — transition from proportionate consolidation to the equity method

When changing from proportionate consolidation to the equity method, an entity shall recognise its investment in the joint venture as at the beginning of the immediately preceding period. That initial investment shall be measured as the aggregate of the carrying amounts of the assets and liabilities that the entity had previously proportionately consolidated, including any goodwill arising from acquisition. If the goodwill previously belonged to a larger cash-generating unit, or to a group of cash-generating units, the entity shall allocate goodwill to the joint venture on the basis of the relative carrying amounts of the joint venture and the cash-generating unit or group of cash-generating units to which it belonged. **C2**

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- B9** Einige Instrumente sind so konzipiert, dass sie Risiko von einem berichtenden Unternehmen auf ein anderes Unternehmen übertragen. Derlei Instrumente bewirken schwankende Renditen für das andere Unternehmen, setzen aber das berichtende Unternehmen in der Regel nicht schwankenden Renditen aus der Tätigkeit des anderen Unternehmens aus. Man stelle sich z. B. vor, ein strukturiertes Unternehmen wird gegründet, um Investoren Anlagemöglichkeiten zu eröffnen, die eine Exponierung gegenüber dem Kreditrisiko von Unternehmen Z wünschen (Unternehmen Z steht keiner der an der Vereinbarung beteiligten Partei nahe). Das strukturierte Unternehmen erhält Finanzmittel durch die Ausgabe von an das Kreditrisiko des Unternehmens Z gebundenen Papieren (Credit-Linked Notes) und investiert den Erlös in ein Portfolio aus risikolosen finanziellen Vermögenswerten. Das strukturierte Unternehmen erhält eine Exponierung gegenüber dem Kreditrisiko von Unternehmen Z, indem es mit einer Swap-Gegenpartei einen Credit Default Swap (CDS) abschließt. Durch den CDS geht das Kreditrisiko von Unternehmen Z gegen ein von der Swap-Gegenpartei gezahltes Entgelt auf das strukturierte Unternehmen über. Die Investoren des strukturierten Unternehmens erhalten eine höhere Rendite, die sowohl den Ertrag des strukturierten Unternehmens aus seinem Portfolio an Vermögenswerten als auch das CDS-Entgelt widerspiegelt. Die Swap-Gegenpartei steht mit dem strukturierten Unternehmen in keiner Verbindung, die sie schwankenden Renditen aus der Tätigkeit des strukturierten Unternehmens aussetzt, da der CDS die Schwankungen auf das strukturierte Unternehmen überträgt anstatt die Schwankungen der Renditen des strukturierten Unternehmens zu absorbieren.

Finanzinformationen für Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen in zusammengefasster Form (Paragraphen 12 und 21)

- B10** Für jedes Tochterunternehmen, an dem für das berichtende Unternehmen wesentliche nicht beherrschende Anteile bestehen, hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- (a) nicht beherrschenden Anteilen zugewiesene Dividenden,
 - (b) Finanzinformationen in zusammengefasster Form zu Vermögenswerten, Schulden, Gewinn oder Verlust und Zahlungsströmen des Tochterunternehmens, die die Abschlussadressaten in die Lage versetzen zu verstehen, welchen Anteil die nicht beherrschenden Anteile an den Tätigkeiten und Zahlungsströmen des Konzerns haben. Zu diesen Informationen könnten beispielsweise Angaben zu den kurzfristigen Vermögenswerten, langfristigen Vermögenswerten, kurzfristigen Schulden, langfristigen Schulden, Erlösen, Gewinn oder Verlust und zum Gesamtergebnis zählen.
- B11** Bei den nach Paragraph B10 (b) verlangten Finanzinformationen in zusammengefasster Form handelt es sich um die Beträge vor konzerninternen Eliminierungen vorgenommen werden.
- B12** Für jedes Gemeinschaftsunternehmen und jedes assoziierte Unternehmen, das für das berichtende Unternehmen wesentlich ist, hat ein Unternehmen folgende Angaben zu machen:
- (a) von dem Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen erhaltene Dividenden,
 - (b) Finanzinformationen in zusammengefasster Form für das Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen (siehe Paragraphen B14 und B15), die Folgendes beinhalten, ohne notwendigerweise darauf beschränkt zu sein:
 - (i) kurzfristige Vermögenswerte,
 - (ii) langfristige Vermögenswerte,
 - (iii) kurzfristige Schulden,
 - (iv) langfristige Schulden,
 - (v) Erlöse,
 - (vi) Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen,
 - (vii) Gewinn oder Verlust nach Steuern aus aufgegebenen Geschäftsbereichen,
 - (viii) sonstiges Ergebnis,
 - (ix) Gesamtergebnis.
- B13** Zusätzlich zu den Finanzinformationen in zusammengefasster Form nach Paragraph B12 hat ein Unternehmen für jedes Gemeinschaftsunternehmen, das für das berichtende Unternehmen wesentlich ist, den Betrag folgender Posten anzugeben:
- (a) in Paragraph B12 (b) (i) enthaltene Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,
 - (b) in Paragraph B12 (b) (iii) enthaltene kurzfristige finanzielle Verbindlichkeiten (mit Ausnahme von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstigen Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen),
 - (c) in Paragraph B12 (b) (iv) enthaltene langfristige finanzielle Verbindlichkeiten (mit Ausnahme von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstigen Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen),
 - (d) planmäßige Abschreibungen,
 - (e) Zinserträge,
 - (f) Zinsaufwendungen,
 - (g) Ertragsteueraufwand oder -ertrag.
- B14** Bei den gemäß den Paragraphen B12 und B13 **angegebenen** Finanzinformationen in zusammengefasster Form handelt es sich um die Beträge, die im IFRS-Abschluss des Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens enthalten

Some instruments are designed to transfer risk from a reporting entity to another entity. Such instruments create variability of returns for the other entity but do not typically expose the reporting entity to variability of returns from the performance of the other entity. For example, assume a structured entity is established to provide investment opportunities for investors who wish to have exposure to entity Z's credit risk (entity Z is unrelated to any party involved in the arrangement). The structured entity obtains funding by issuing to those investors notes that are linked to entity Z's credit risk (credit-linked notes) and uses the proceeds to invest in a portfolio of risk-free financial assets. The structured entity obtains exposure to entity Z's credit risk by entering into a credit default swap (CDS) with a swap counterparty. The CDS passes entity Z's credit risk to the structured entity in return for a fee paid by the swap counterparty. The investors in the structured entity receive a higher return that reflects both the structured entity's return from its asset portfolio and the CDS fee. The swap counterparty does not have involvement with the structured entity that exposes it to variability of returns from the performance of the structured entity because the CDS transfers variability to the structured entity, rather than absorbing variability of returns of the structured entity. **B9**

Summarised Financial Information for Subsidiaries, Joint Ventures and Associates (Paragraphs 12 and 21)

For each subsidiary that has non-controlling interests that are material to the reporting entity, an entity shall disclose: **B10**

- (a) dividends paid to non-controlling interests.
- (b) summarised financial information about the assets, liabilities, profit or loss and cash flows of the subsidiary that enables users to understand the interest that non-controlling interests have in the group's activities and cash flows. That information might include but is not limited to, for example, current assets, non-current assets, current liabilities, non-current liabilities, revenue, profit or loss and total comprehensive income.

The summarised financial information required by paragraph B10 (b) shall be the amounts before inter-company eliminations. **B11**

For each joint venture and associate that is material to the reporting entity, an entity shall disclose: **B12**

- (a) dividends received from the joint venture or associate.
- (b) summarised financial information for the joint venture or associate (see paragraphs B14 and B15) including, but not necessarily limited to:
 - (i) current assets.
 - (ii) non-current assets.
 - (iii) current liabilities.
 - (iv) non-current liabilities.
 - (v) revenue.
 - (vi) profit or loss from continuing operations.
 - (vii) post-tax profit or loss from discontinued operations.
 - (viii) other comprehensive income.
 - (ix) total comprehensive income.

In addition to the summarised financial information required by paragraph B12, an entity shall disclose for each joint venture that is material to the reporting entity the amount of: **B13**

- (a) cash and cash equivalents included in paragraph B12 (b) (i).
- (b) current financial liabilities (excluding trade and other payables and provisions) included in paragraph B12 (b) (iii).
- (c) non-current financial liabilities (excluding trade and other payables and provisions) included in paragraph B12 (b) (iv).
- (d) depreciation and amortisation.
- (e) interest income.
- (f) interest expense.
- (g) income tax expense or income.

The summarised financial information disclosed in accordance with paragraphs B12 and B13 shall be the amounts included in the IFRS financial statements of the joint venture or associate (and not the entity's share of those amounts). If the entity accounts for its interest in the joint venture or associate using the equity method: **B14**

sind (und nicht um den Anteil des Unternehmens an diesen Beträgen). Bilanziert ein Unternehmen seinen Anteil an Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen nach der Equity-Methode, so

- (a) sind die Beträge, die im IFRS-Abschluss des Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens enthalten sind, anzupassen, um den von dem Unternehmen im Rahmen der Equity-Methode vorgenommenen Änderungen Rechnung zu tragen, wie z. B. Anpassungen an den beizulegenden Zeitwert, die zum Zeitpunkt des Erwerbs vorgenommen wurden, und Anpassungen wegen unterschiedlicher Rechnungslegungsmethoden,
- (b) hat das Unternehmen eine Überleitungsrechnung von den **angegebenen** Finanzinformationen in zusammengefasster Form auf den Buchwert seines Anteils an dem Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen vorzulegen.

B15 Ein Unternehmen kann die in den Paragraphen B12 und Paragraph B13 verlangten Finanzinformationen in zusammengefasster Form auf der Grundlage des Abschlusses des Gemeinschaftsunternehmens oder assoziierten Unternehmens darstellen, wenn

- (a) das Unternehmen seinen Anteil am Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen zum beizulegenden Zeitwert gemäß IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung) bewertet und
- (b) das Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen keinen IFRS-Abschluss aufstellt und eine Erstellung auf dieser Grundlage nicht durchführbar wäre oder mit unangemessenen Kosten verbunden wäre.

In diesem Fall hat das Unternehmen anzugeben, auf welcher Grundlage die Finanzinformationen in zusammengefasster Form erstellt wurden.

B16 Ein Unternehmen hat den Gesamtbuchwert seiner Anteile an sämtlichen einzeln für sich genommen unwesentlichen Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen anzugeben, die nach der Equity-Methode bilanziert werden. Ein Unternehmen hat zudem gesondert den Gesamtbetrag seines Anteils an folgenden Posten dieser Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen anzugeben:

- (a) Gewinn oder Verlust aus fortzuführenden Geschäftsbereichen,
- (b) Gewinn oder Verlust nach Steuern aus aufgegebenen Geschäftsbereichen,
- (c) sonstiges Ergebnis,
- (d) Gesamtergebnis.

Ein Unternehmen hat diese Angaben für Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen getrennt zu machen.

B17 Wenn ein Anteil eines Unternehmens an einem Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen (oder ein Teil seines Anteils an einem Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierten Unternehmen) gemäß IFRS 5 als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist (oder zu einer Veräußerungsgruppe gehört, die als zur Veräußerung gehalten eingestuft ist), braucht das Unternehmen für dieses Tochterunternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder assoziierte Unternehmen die zusammengefassten Finanzinformationen gemäß den Paragraphen B10–B16 nicht anzugeben.

Verpflichtungen für Gemeinschaftsunternehmen (Paragraph 23 (a))

B18 Ein Unternehmen hat seine gesamten Verpflichtungen in Bezug auf seine Anteile an Gemeinschaftsunternehmen anzugeben, die es zum Abschlussstichtag eingegangen ist, aber nicht angesetzt hat (einschließlich seines Anteils an den Verpflichtungen, die gemeinsam mit anderen Investoren eingegangen wurden, die an der gemeinschaftlichen Führung eines Gemeinschaftsunternehmens beteiligt sind). Bei den Verpflichtungen handelt es sich um solche, die zu einem künftigen Abfluss von Zahlungsmitteln oder anderen Ressourcen führen können.

B19 Bei den nicht angesetzten Verpflichtungen, die zu einem künftigen Abfluss von Zahlungsmitteln oder anderen Ressourcen führen können, handelt es sich unter anderem um

- (a) nicht angesetzte Verpflichtungen, Finanzmittel oder Ressourcen bereitzustellen, die sich z. B. ergeben aus
 - (i) Vereinbarungen zur Gründung oder zum Erwerb eines Gemeinschaftsunternehmens (die beispielsweise ein Unternehmen verpflichten, Finanzmittel über einen bestimmten Zeitraum bereitzustellen),
 - (ii) von einem Gemeinschaftsunternehmen durchgeführte kapitalintensive Projekte,
 - (iii) unbedingte Kaufverpflichtungen für den Bezug von Ausrüstung, Vorräten oder Dienstleistungen, die ein Unternehmen verpflichtet ist, von einem Gemeinschaftsunternehmen oder in dessen Namen zu erwerben,
 - (iv) nicht angesetzte Verpflichtungen, einem Gemeinschaftsunternehmen Darlehen oder andere Finanzmittel zur Verfügung zu stellen,
 - (v) nicht angesetzte Verpflichtungen, einem Gemeinschaftsunternehmen Ressourcen z. B. in Form von Vermögenswerten oder Dienstleistungen zuzuführen,
 - (vi) sonstige unkündbare nicht angesetzte Verpflichtungen in Bezug auf ein Gemeinschaftsunternehmen,
- (b) nicht angesetzte Verpflichtungen, den Eigentumsanteil (oder einen Teil des Eigentumsanteils) einer anderen Partei an einem Gemeinschaftsunternehmen zu erwerben, sollte ein bestimmtes Ereignis in der Zukunft eintreten oder nicht eintreten.

B20 Die Vorschriften und Beispiele der Paragraphen B18 und B19 verdeutlichen einige Arten der Angaben, die in Paragraph 18 von IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen* verlangt werden.

- (a) the amounts included in the IFRS financial statements of the joint venture or associate shall be adjusted to reflect adjustments made by the entity when using the equity method, such as fair value adjustments made at the time of acquisition and adjustments for differences in accounting policies.
- (b) the entity shall provide a reconciliation of the summarised financial information disclosed to the carrying amount of its interest in the joint venture or associate.

An entity may present the summarised financial information required by paragraphs B12 and B13 on the basis of the joint venture's or associate's financial statements if: **B15**

- (a) the entity measures its interest in the joint venture or associate at fair value in accordance with IAS 28 (as amended in 2011); and
- (b) the joint venture or associate does not prepare IFRS financial statements and preparation on that basis would be impracticable or cause undue cost.

In that case, the entity shall disclose the basis on which the summarised financial information has been prepared.

An entity shall disclose, in aggregate, the carrying amount of its interests in all individually immaterial joint ventures or associates that are accounted for using the equity method. An entity shall also disclose separately the aggregate amount of its share of those joint ventures' or associates': **B16**

- (a) profit or loss from continuing operations.
- (b) post-tax profit or loss from discontinued operations.
- (c) other comprehensive income.
- (d) total comprehensive income.

An entity provides the disclosures separately for joint ventures and associates.

When an entity's interest in a subsidiary, a joint venture or an associate (or a portion of its interest in a joint venture or an associate) is classified (or included in a disposal group that is classified) as held for sale in accordance with IFRS 5, the entity is not required to disclose summarised financial information for that subsidiary, joint venture or associate in accordance with paragraphs B10—B16. **B17**

Commitments for Joint Ventures (Paragraph 23 (a))

An entity shall disclose total commitments it has made but not recognised at the reporting date (including its share of commitments made jointly with other investors with joint control of a joint venture) relating to its interests in joint ventures. Commitments are those that may give rise to a future outflow of cash or other resources. **B18**

Unrecognised commitments that may give rise to a future outflow of cash or other resources include: **B19**

- (a) unrecognised commitments to contribute funding or resources as a result of, for example:
 - (i) the constitution or acquisition agreements of a joint venture (that, for example, require an entity to contribute funds over a specific period).
 - (ii) capital-intensive projects undertaken by a joint venture.
 - (iii) unconditional purchase obligations, comprising procurement of equipment, inventory or services that an entity is committed to purchasing from, or on behalf of, a joint venture.
 - (iv) unrecognised commitments to provide loans or other financial support to a joint venture.
 - (v) unrecognised commitments to contribute resources to a joint venture, such as assets or services.
 - (vi) other non-cancellable unrecognised commitments relating to a joint venture.
- (b) unrecognised commitments to acquire another party's ownership interest (or a portion of that ownership interest) in a joint venture if a particular event occurs or does not occur in the future.

The requirements and examples in paragraphs B18 and B19 illustrate some of the types of disclosure required by paragraph 18 of IAS 24 *Related Party Disclosures*. **B20**

ANHANG C

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS und besitzt die gleiche Verbindlichkeit wie dessen andere Bestandteile.

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

- C1** Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- C1A** *Konzernabschlüsse, Gemeinschaftliche Vereinbarungen und Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen:* Mit den *Übergangsleitlinien* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12), veröffentlicht im Juni 2012, wurden die Paragraphen C2A–C2B eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 12 auf eine frühere Berichtsperiode an, so sind auf diese frühere Periode auch diese Änderungen anzuwenden.
- C1B** Mit der im Oktober 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften* (Investment Entities) (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 27) wurden Paragraph 2 und Anhang A geändert und die Paragraphen 9A–9B, 19A–19G, 21A und 25A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen früher an, hat es dies anzugeben und alle in der Verlautbarung enthaltenen Änderungen gleichzeitig anzuwenden.
- C1C** Mit der im Dezember 2014 veröffentlichten Verlautbarung *Investmentgesellschaften: Anwendung der Ausnahme von der Konsolidierungspflicht* (Änderungen an IFRS 10, IFRS 12 und IAS 28) wurde Paragraph 6 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2016 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- C1D** Durch die *Jährlichen Verbesserungen an den IFRS-Standards Zyklus 2014–2016*, veröffentlicht im Dezember 2016, wurde Paragraph 5A eingefügt und Paragraph B17 geändert. Diese Änderungen sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2017 beginnen.
- C1E** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph B14 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- C2** Einem Unternehmen wird empfohlen, die in diesem IFRS verlangten Informationen vor den Geschäftsjahren beizubringen, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Die Darstellung einiger der in diesem IFRS verlangten Angaben verpflichtet das Unternehmen nicht, alle Vorschriften dieses IFRS einzuhalten oder IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (in der 2011 geänderten Fassung) und IAS 28 (in der 2011 geänderten Fassung) früher anzuwenden.
- C2A** Ein Unternehmen muss die Angabepflichten dieses IFRS nicht auf Berichtsperioden anwenden, die vor dem Geschäftsjahr beginnen, das der erstmaligen Anwendung von IFRS 12 unmittelbar vorausgeht.
- C2B** Die Angabepflichten in den Paragraphen 24–31 sowie die entsprechenden Anwendungsleitlinien in den Paragraphen B21–B26 dieses IFRS müssen nicht auf Berichtsperioden angewendet werden, die vor dem ersten Geschäftsjahr, auf das IFRS 12 angewendet wird, beginnen.

Verweise auf IFRS 9

- C3** Wendet ein Unternehmen diesen IFRS, aber noch nicht IFRS 9 an, sind Verweise auf IFRS 9 als Verweise auf IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* zu verstehen.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

APPENDIX C

Effective date and transition

This appendix is an integral part of the IFRS and has the same authority as the other parts of the IFRS.

Effective Date and Transition

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. **C1**

Consolidated Financial Statements, Joint Arrangements and Disclosure of Interests in Other Entities: Transition Guidance **C1A** (Amendments to IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12), issued in June 2012, added paragraphs C2A—C2B. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2013. If an entity applies IFRS 12 for an earlier period, it shall apply those amendments for that earlier period.

Investment Entities (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 27), issued in October 2012, amended paragraph 2 and Appendix A, and added paragraphs 9A—9B, 19A—19G, 21A and 25A. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Early adoption is permitted. If an entity applies those amendments earlier, it shall disclose that fact and apply all amendments included in *Investment Entities* at the same time. **C1B**

Investment Entities: Applying the Consolidation Exception (Amendments to IFRS 10, IFRS 12 and IAS 28), issued in December 2014, amended paragraph 6. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2016. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **C1C**

Annual Improvements to IFRS Standards 2014—2016 Cycle, issued in December 2016, added paragraph 5A and amended paragraph B17. An entity shall apply those amendments retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2017. **C1D**

IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements issued in April 2024 amended paragraph B14. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **C1E**

An entity is encouraged to provide information required by this IFRS earlier than annual periods beginning on or after 1 January 2013. Providing some of the disclosures required by this IFRS does not compel the entity to comply with all the requirements of this IFRS or to apply IFRS 10, IFRS 11, IAS 27 (as amended in 2011) and IAS 28 (as amended in 2011) early. **C2**

The disclosure requirements of this IFRS need not be applied for any period presented that begins before the annual period immediately preceding the first annual period for which IFRS 12 is applied. **C2A**

The disclosure requirements of paragraphs 24—31 and the corresponding guidance in paragraphs B21—B26 of this IFRS need not be applied for any period presented that begins before the first annual period for which IFRS 12 is applied. **C2B**

References to IFRS 9

If an entity applies this IFRS but does not yet apply IFRS 9, any reference to IFRS 9 shall be read as a reference to IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement*. **C3**

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

eines Dritten) bei der Bewertung der Schuld zum beizulegenden Zeitwert nicht berücksichtigen. Wird die Kreditsicherheit getrennt von der Schuld bilanziert, hätte der Emittent bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts der Schuld seine eigene Bonität und nicht die des Bürgen zu berücksichtigen.

Einschränkung, die die Übertragung einer Schuld oder eines eigenen Eigenkapitalinstruments eines Unternehmens verhindert

- 45 Besteht eine Einschränkung, die die Übertragung des betreffenden Werts verhindert, darf das Unternehmen bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts einer Schuld oder eines eigenen Eigenkapitalinstruments hierfür keinen separaten Eingangsparameter berücksichtigen oder eine Anpassung an anderen diesbezüglichen Eingangsparametern vornehmen. Die Auswirkung einer Beschränkung, die die Übertragung einer Schuld oder eines eigenen Eigenkapitalinstruments eines Unternehmens verhindert, ist entweder implizit oder explizit in den anderen Eingangsparametern für die Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts enthalten.
- 46 Zum Beispiel haben sowohl der Gläubiger als auch der Schuldner zum Zeitpunkt der Transaktion den Transaktionspreis für die Schuld akzeptiert – in voller Kenntnis des Umstands, dass die Schuld eine Einschränkung enthält, die deren Übertragung verhindert. Da die Einschränkung im Transaktionspreis berücksichtigt wurde, ist zur Abbildung der Auswirkung der Übertragungseinschränkung zum Zeitpunkt der Transaktion weder ein separater Eingangsparameter noch eine Anpassung eines bestehenden Eingangsparameters erforderlich. Ebensovienig ist an späteren Bewertungsstichtagen ein separater Eingangsparameter oder eine Anpassung bestehender Eingangsparameter erforderlich, um die Auswirkung der Übertragungseinschränkung widerzuspiegeln.

Kurzfristig abrufbare finanzielle Verbindlichkeit

- 47 Der beizulegende Zeitwert einer kurzfristig abrufbaren finanziellen Verbindlichkeit (z. B. einer Sichteinlage) ist nicht niedriger als der auf Sicht zahlbare Betrag, der vom ersten Tag an, an dem die Zahlung des Betrags verlangt werden könnte, abgezinst wird.

Anwendung auf finanzielle Vermögenswerte und finanzielle Verbindlichkeiten mit kompensierenden Positionen hinsichtlich des Markt- oder Kontrahenten-Ausfallrisikos

- 48 Ein Unternehmen, das eine Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten hält, ist Marktrisiken (im Sinne von IFRS 7) und dem Ausfallrisiko (im Sinne von IFRS 7) der jeweiligen Kontrahenten ausgesetzt. Steuert das Unternehmen die betreffende Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten auf Grundlage ihres durch Marktrisiken oder durch das Ausfallrisiko bedingten Nettorisikos, darf es bei der Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts eine Ausnahme vom vorliegenden IFRS anwenden. Diese Ausnahme erlaubt es einem Unternehmen, den beizulegenden Zeitwert einer Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten auf Grundlage des Preises zu ermitteln, der bei einem gewöhnlichen Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bewertungsstichtag unter aktuellen Marktbedingungen beim Verkauf einer Netto-Long-Position (d. h. eines Vermögenswerts) für ein bestimmtes Risiko erzielt würde oder bei der Übertragung einer Netto-Short-Position (d. h. einer Schuld) für ein bestimmtes Risiko zu zahlen wäre. Dementsprechend hat ein Unternehmen den beizulegenden Zeitwert der Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten in gleicher Weise zu ermitteln, wie Marktteilnehmer die Nettorisikoposition am Bewertungsstichtag bepreisen würden.
- 49 Ein Unternehmen darf die in Paragraph 48 beschriebene Ausnahme nur dann anwenden, wenn es alles Folgende unternimmt:
- (a) Es steuert die Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten auf Grundlage seines Nettorisikos aus einem bestimmten Marktrisiko (oder bestimmten Marktrisiken) oder aus dem Ausfallrisiko einer bestimmten Vertragspartei gemäß der dokumentierten Risikomanagement- oder Anlagestrategie des Unternehmens,
 - (b) es gibt dem Management in Schlüsselpositionen (im Sinne von IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen*) auf dieser Grundlage Auskunft über die Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten, und
 - (c) es ist verpflichtet oder hat die Wahl getroffen, diese finanziellen Vermögenswerte und finanziellen Verbindlichkeiten in der Bilanz jedes Abschlussstichtags zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten.
- 50 Die Ausnahme in Paragraph 48 betrifft nicht die Darstellung des Abschlusses. In einigen Fällen unterscheidet sich die Grundlage für die Darstellung von Finanzinstrumenten in der Bilanz von der Grundlage für die Bewertung von Finanzinstrumenten. Dies ist z. B. der Fall, wenn ein IFRS keine saldierte Darstellung von Finanzinstrumenten verlangt oder gestattet. In solchen Fällen müsste ein Unternehmen die auf Portfolioebene vorgenommenen Anpassungen (siehe Paragraphen 53–56) den einzelnen Vermögenswerten oder Schulden zuordnen, die die Gruppe finanzieller Vermögenswerte und finanzieller Verbindlichkeiten bilden, die auf Grundlage der Nettorisikoposition des Unternehmens gesteuert wird. Ein Unternehmen hat solche Zuordnungen auf angemessener und stetiger Basis unter Anwendung einer den Umständen angemessenen Methode vorzunehmen.
- 51 Um die in Paragraph 48 beschriebene Ausnahme zu nutzen, hat ein Unternehmen eine Entscheidung für eine Rechnungslegungsmethode gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* zu treffen. Macht ein

liability. If the credit enhancement is accounted for separately from the liability, the issuer would take into account its own credit standing and not that of the third party guarantor when measuring the fair value of the liability.

Restriction preventing the transfer of a liability or an entity's own equity instrument

When measuring the fair value of a liability or an entity's own equity instrument, an entity shall not include a separate input or an adjustment to other *inputs* relating to the existence of a restriction that prevents the transfer of the item. The effect of a restriction that prevents the transfer of a liability or an entity's own equity instrument is either implicitly or explicitly included in the other inputs to the fair value measurement. 45

For example, at the transaction date, both the creditor and the obligor accepted the transaction price for the liability with full knowledge that the obligation includes a restriction that prevents its transfer. As a result of the restriction being included in the transaction price, a separate input or an adjustment to an existing input is not required at the transaction date to reflect the effect of the restriction on transfer. Similarly, a separate input or an adjustment to an existing input is not required at subsequent measurement dates to reflect the effect of the restriction on transfer. 46

Financial liability with a demand feature

The fair value of a financial liability with a demand feature (e.g. a demand deposit) is not less than the amount payable on demand, discounted from the first date that the amount could be required to be paid. 47

Application to financial assets and financial liabilities with offsetting positions in market risks or counterparty credit risk

An entity that holds a group of financial assets and financial liabilities is exposed to market risks (as defined in IFRS 7) and to the credit risk (as defined in IFRS 7) of each of the counterparties. If the entity manages that group of financial assets and financial liabilities on the basis of its net exposure to either market risks or credit risk, the entity is permitted to apply an exception to this IFRS for measuring fair value. That exception permits an entity to measure the fair value of a group of financial assets and financial liabilities on the basis of the price that would be received to sell a net long position (i.e. an asset) for a particular risk exposure or to transfer a net short position (i.e. a liability) for a particular risk exposure in an orderly transaction between market participants at the measurement date under current market conditions. Accordingly, an entity shall measure the fair value of the group of financial assets and financial liabilities consistently with how market participants would price the net risk exposure at the measurement date. 48

An entity is permitted to use the exception in paragraph 48 only if the entity does all the following: 49

- (a) manages the group of financial assets and financial liabilities on the basis of the entity's net exposure to a particular market risk (or risks) or to the credit risk of a particular counterparty in accordance with the entity's documented risk management or investment strategy;
- (b) provides information on that basis about the group of financial assets and financial liabilities to the entity's key management personnel, as defined in IAS 24 *Related Party Disclosures*; and
- (c) is required or has elected to measure those financial assets and financial liabilities at fair value in the statement of financial position at the end of each reporting period.

The exception in paragraph 48 does not pertain to financial statement presentation. In some cases the basis for the presentation of financial instruments in the statement of financial position differs from the basis for the measurement of financial instruments, for example, if an IFRS does not require or permit financial instruments to be presented on a net basis. In such cases an entity may need to allocate the portfolio-level adjustments (see paragraphs 53–56) to the individual assets or liabilities that make up the group of financial assets and financial liabilities managed on the basis of the entity's net risk exposure. An entity shall perform such allocations on a reasonable and consistent basis using a methodology appropriate in the circumstances. 50

An entity shall make an accounting policy decision in accordance with IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements* to use the exception in paragraph 48. An entity that uses the exception shall apply that accounting 51

Verwendung notierter Preise, die von Dritten bereitgestellt werden

- B45** Der vorliegende IFRS schließt die Verwendung notierter Preise, die von Dritten, wie Kursinformationsdiensten oder Maklern, bereitgestellt werden, nicht aus, sofern das Unternehmen festgestellt hat, dass die von diesen Dritten bereitgestellten notierten Preise gemäß vorliegendem IFRS entwickelt wurden.
- B46** Im Fall eines erheblichen Rückgangs beim Umfang oder Tätigkeitsniveau für den Vermögenswert oder die Schuld hat das Unternehmen zu beurteilen, ob die von Dritten bereitgestellten notierten Preise unter Verwendung aktueller Informationen entwickelt wurden, und ob sie gewöhnliche Geschäftsvorfälle oder ein Bewertungsverfahren wiedergeben, in denen sich die Annahmen der Marktteilnehmer widerspiegeln (einschließlich der Risikoannahmen). Bei der Gewichtung eines notierten Preises als Eingangsparameter für eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert legt ein Unternehmen (im Vergleich zu anderen Anhaltspunkten für den beizulegenden Zeitwert, in denen sich das Ergebnis von Geschäftsvorfällen spiegelt) weniger Gewicht auf Notierungen, die nicht das Ergebnis von Geschäftsvorfällen widerspiegeln.
- B47** Darüber hinaus ist bei der Gewichtung der verfügbaren Anhaltspunkte die Art der Notierung zu berücksichtigen (beispielsweise, ob die Notierung ein Taxkurs oder ein verbindliches Angebot ist). Dabei werden Notierungen Dritter, die verbindliche Angebote darstellen, stärker gewichtet.

ANHANG C

Datum des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des IFRS und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des IFRS.

- C1** Dieser IFRS ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen IFRS früher an, hat es dies anzugeben.
- C2** Dieser IFRS ist prospektiv ab Beginn des Geschäftsjahrs anzuwenden, in dem er erstmals angewendet wird.
- C3** Die Angabepflichten dieses IFRS gelten nicht für Vergleichsinformationen, die für Geschäftsjahre vor der erstmaligen Anwendung dieses IFRS zur Verfügung gestellt werden.
- C4** Durch die *Jährlichen Verbesserungen, Zyklus 2011–2013*, veröffentlicht im Dezember 2013, wurde Paragraph 52 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2014 beginnen. Diese Änderung ist prospektiv ab Beginn des Geschäftsjahrs anzuwenden, in dem IFRS 13 erstmals angewandt wurde. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderung auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- C5** Durch IFRS 9, veröffentlicht im Juli 2014, wurde Paragraph 52 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es auch diese Änderung anzuwenden.
- C6** Durch IFRS 16 *Leasingverhältnisse*, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- C7** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 51 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Using quoted prices provided by third parties

This IFRS does not preclude the use of quoted prices provided by third parties, such as pricing services or brokers, if an entity has determined that the quoted prices provided by those parties are developed in accordance with this IFRS. **B45**

If there has been a significant decrease in the volume or level of activity for the asset or liability, an entity shall evaluate whether the quoted prices provided by third parties are developed using current information that reflects orderly transactions or a valuation technique that reflects market participant assumptions (including assumptions about risk). In weighting a quoted price as an input to a fair value measurement, an entity places less weight (when compared with other indications of fair value that reflect the results of transactions) on quotes that do not reflect the result of transactions. **B46**

Furthermore, the nature of a quote (e.g. whether the quote is an indicative price or a binding offer) shall be taken into account when weighting the available evidence, with more weight given to quotes provided by third parties that represent binding offers. **B47**

APPENDIX C

Effective date and transition

This appendix is an integral part of the IFRS and has the same authority as the other parts of the IFRS.

An entity shall apply this IFRS for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies this IFRS for an earlier period, it shall disclose that fact. **C1**

This IFRS shall be applied prospectively as of the beginning of the annual period in which it is initially applied. **C2**

The disclosure requirements of this IFRS need not be applied in comparative information provided for periods before initial application of this IFRS. **C3**

Annual Improvements Cycle 2011—2013 issued in December 2013 amended paragraph 52. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2014. An entity shall apply that amendment prospectively from the beginning of the annual period in which IFRS 13 was initially applied. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period it shall disclose that fact. **C4**

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraph 52. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 9. **C5**

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraph 6. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16. **C6**

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 51. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **C7**

- 43 Da sich Umstände im Laufe der Zeit ändern, hat ein Unternehmen seine Fortschrittsmessung an etwaige Änderungen beim Ergebnis der Leistungsverpflichtung anzupassen. Solche Änderungen bei der Messung des Leistungsfortschritts eines Unternehmens sind gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* als Änderung einer Schätzung zu bilanzieren.

Angemessene Fortschrittsmaße

- 44 Ein Unternehmen darf den Erlös einer über einen bestimmten Zeitraum erfüllten Leistungsverpflichtung nur dann erfassen, wenn es seinen Fortschritt im Hinblick auf die vollständige Erfüllung der Leistungsverpflichtung angemessen messen kann. Dies ist nur dann der Fall, wenn das Unternehmen über die für eine geeignete Fortschrittsmessmethode erforderlichen verlässlichen Informationen verfügt.
- 45 Unter bestimmten Umständen (zum Beispiel in den frühen Vertragsphasen) kann es einem Unternehmen unmöglich sein, das Ergebnis einer Leistungsverpflichtung angemessen zu bewerten, das Unternehmen aber davon ausgehen, dass es die bei Erfüllung der Leistungsverpflichtung angefallenen Kosten erstattet bekommen kann. In diesem Fall darf das Unternehmen den Erlös nur im Umfang der Kosten erfassen, die bis zu dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem es das Ergebnis der Leistungsverpflichtung angemessen bewerten kann.

BEWERTUNG

- 46 Wenn (oder sobald) eine Leistungsverpflichtung erfüllt wird, hat das Unternehmen als Erlös den dieser Leistungsverpflichtung zugeordneten Transaktionspreis zu erfassen (der keine gemäß den Paragraphen 56–58 Einschränkungen unterliegenden Schätzungen variabler Gegenleistungen enthalten darf).

Bestimmung des Transaktionspreises

- 47 Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen die Vertragsbedingungen und seine Geschäftsgepflogenheiten zu berücksichtigen. Der Transaktionspreis ist die Gegenleistung, die ein Unternehmen im Austausch für die Übertragung zugesagter Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden voraussichtlich erhalten wird. Hiervon ausgenommen sind Beträge, die im Namen Dritter eingezogen werden (z. B. Umsatzsteuer). Die in einem Vertrag mit einem Kunden zugesagte Gegenleistung kann feste oder variable Beträge oder beides enthalten.
- 48 Die Art, der Zeitpunkt und die Höhe einer vom Kunden zugesagten Gegenleistung wirkt sich auf die Schätzung des Transaktionspreises aus. Bei der Bestimmung des Transaktionspreises hat ein Unternehmen den Auswirkungen aller folgenden Faktoren Rechnung zu tragen:
- (a) variable Gegenleistungen (siehe Paragraphen 50–55 und 59),
 - (b) Einschränkungen bei der Schätzung variabler Gegenleistungen (siehe Paragraphen 56–58),
 - (c) Vorliegen einer erheblichen Finanzierungskomponente im Vertrag (siehe Paragraphen 60–65),
 - (d) nicht zahlungswirksame Gegenleistungen (siehe Paragraphen 66–69) und
 - (e) an einen Kunden zu zahlende Gegenleistungen (siehe Paragraphen 70–72).
- 49 Zur Bestimmung des Transaktionspreises hat das Unternehmen davon auszugehen, dass die Güter oder Dienstleistungen wie vertraglich zugesagt auf den Kunden übertragen werden und dass der Vertrag nicht gekündigt, verlängert oder geändert wird.

Variable Gegenleistung

- 50 Enthält eine vertraglich zugesagte Gegenleistung eine variable Komponente, so hat das Unternehmen die Höhe der Gegenleistung, die ihm im Austausch für die Übertragung der zugesagten Güter oder Dienstleistungen auf einen Kunden zusteht, zu bestimmen.
- 51 Die Höhe der Gegenleistung kann aufgrund von Skonti, Rabatten, Rückerstattungen, Gutschriften, Preisnachlässen, Anreizen, Leistungsprämien, Strafzuschlägen o. Ä. variieren. Ebenfalls variieren kann die zugesagte Gegenleistung, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung vom Eintreten oder Nichteintreten eines künftigen Ereignisses abhängig ist. So ist eine Gegenleistung zum Beispiel dann variabel, wenn ein Produkt mit Rückgaberecht verkauft wurde oder wenn ein fester Betrag bei Erreichen eines bestimmten Leistungsziels als Leistungsprämie zugesagt wurde.
- 52 Der variable Charakter der von einem Kunden zugesagten Gegenleistung kann ausdrücklich im Vertrag festgelegt sein. Ebenfalls als variabel ist die Gegenleistung in einem der folgenden Fälle anzusehen:
- (a) Der Kunde hat aufgrund der Geschäftsgepflogenheiten, veröffentlichten Grundsätze oder spezifischen Aussagen des Unternehmens die gerechtfertigte Erwartung, dass das Unternehmen als Gegenleistung einen Betrag akzeptiert, der unter dem im Vertrag genannten Preis liegt. Es wird also davon ausgegangen, dass das Unternehmen einen Preisnachlass anbieten wird. Dieses Angebot kann je nach Land, Branche oder Kunde als Skonto, Rabatt, Rückerstattung oder Gutschrift bezeichnet werden.

As circumstances change over time, an entity shall update its measure of progress to reflect any changes in the outcome 43 of the performance obligation. Such changes to an entity's measure of progress shall be accounted for as a change in accounting estimate in accordance with IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*.

Reasonable measures of progress

An entity shall recognise revenue for a performance obligation satisfied over time only if the entity can reasonably 44 measure its progress towards complete satisfaction of the performance obligation. An entity would not be able to reasonably measure its progress towards complete satisfaction of a performance obligation if it lacks reliable information that would be required to apply an appropriate method of measuring progress.

In some circumstances (for example, in the early stages of a contract), an entity may not be able to reasonably measure 45 the outcome of a performance obligation, but the entity expects to recover the costs incurred in satisfying the performance obligation. In those circumstances, the entity shall recognise revenue only to the extent of the costs incurred until such time that it can reasonably measure the outcome of the performance obligation.

MEASUREMENT

When (or as) a performance obligation is satisfied, an entity shall recognise as revenue the amount of the transaction 46 price (which excludes estimates of variable consideration that are constrained in accordance with paragraphs 56—58) that is allocated to that performance obligation.

Determining the transaction price

An entity shall consider the terms of the contract and its customary business practices to determine the transaction 47 price. The transaction price is the amount of consideration to which an entity expects to be entitled in exchange for transferring promised goods or services to a customer, excluding amounts collected on behalf of third parties (for example, some sales taxes). The consideration promised in a contract with a customer may include fixed amounts, variable amounts, or both.

The nature, timing and amount of consideration promised by a customer affect the estimate of the transaction price. 48 When determining the transaction price, an entity shall consider the effects of all of the following:

- (a) variable consideration (see paragraphs 50—55 and 59);
- (b) constraining estimates of variable consideration (see paragraphs 56—58);
- (c) the existence of a significant financing component in the contract (see paragraphs 60—65);
- (d) non-cash consideration (see paragraphs 66—69); and
- (e) consideration payable to a customer (see paragraphs 70—72).

For the purpose of determining the transaction price, an entity shall assume that the goods or services will be transferred 49 to the customer as promised in accordance with the existing contract and that the contract will not be cancelled, renewed or modified.

Variable consideration

If the consideration promised in a contract includes a variable amount, an entity shall estimate the amount of considera- 50 tion to which the entity will be entitled in exchange for transferring the promised goods or services to a customer.

An amount of consideration can vary because of discounts, rebates, refunds, credits, price concessions, incentives, perfor- 51 mance bonuses, penalties or other similar items. The promised consideration can also vary if an entity's entitlement to the consideration is contingent on the occurrence or non-occurrence of a future event. For example, an amount of consideration would be variable if either a product was sold with a right of return or a fixed amount is promised as a performance bonus on achievement of a specified milestone.

The variability relating to the consideration promised by a customer may be explicitly stated in the contract. In addition 52 to the terms of the contract, the promised consideration is variable if either of the following circumstances exists:

- (a) the customer has a valid expectation arising from an entity's customary business practices, published policies or specific statements that the entity will accept an amount of consideration that is less than the price stated in the contract. That is, it is expected that the entity will offer a price concession. Depending on the jurisdiction, industry or customer this offer may be referred to as a discount, rebate, refund or credit.

- (a) Angaben außerhalb des Abschlusses (beispielsweise in Gewinnmeldungen, Jahresberichten oder Präsentationen für Anleger),
- (b) Angaben, anhand derer der Hauptentscheidungssträger regelmäßig die Finanz- und Ertragslage von Geschäftssegmenten beurteilt, und
- (c) andere Angaben, die mit den unter den Buchstaben a und b genannten Informationen vergleichbar sind und vom Unternehmen oder von den Abschlussadressaten dazu verwendet werden, die Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu beurteilen oder über die Ressourcenallokation zu entscheiden.

B89 Beispiele für mögliche geeignete Kategorien sind unter anderem:

- (a) die Art der Güter oder Dienstleistungen (z. B. die wichtigsten Produktlinien),
- (b) das geografische Gebiet (z. B. Land oder Region),
- (c) der Markt oder die Art des Kunden (z. B. staatliche oder privatwirtschaftliche Kunden),
- (d) die Art des Vertrags (z. B. Festpreis oder Vergütung auf Zeit- und Materialbasis),
- (e) die Vertragslaufzeit (z. B. kurz- oder langfristige Verträge),
- (f) der Zeitpunkt der Übertragung der Güter oder Dienstleistungen (z. B. Übertragung zu einem bestimmten Zeitpunkt oder Übertragung über einen bestimmten Zeitraum) und
- (g) der Vertriebskanal (z. B. direkter Verkauf an Verbraucher oder Vertrieb über Zwischenhändler).

ANHANG C: Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil des Standards und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile des Standards.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- C1** Dieser Standard ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diesen Standard früher an, hat es dies anzugeben.
- C1A** Mit dem im Januar 2016 veröffentlichten IFRS 16 *Leasingverhältnisse* wurden die Paragraphen 5, 97, B66 und B70 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 16 an, so hat es diese Änderungen anzuwenden.
- C1B** Mit den im April 2016 veröffentlichten *Klarstellungen zu IFRS 15 Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden die Paragraphen 26, 27, 29, B1, B34–B38, B52–B53, B58, C2, C5 und C7 geändert, Paragraph B57 gestrichen und die Paragraphen B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A und C8A eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- C1C** Mit dem im Mai 2017 veröffentlichten IFRS 17 wurde Paragraph 5 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 17 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- C1D** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 43 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Übergangsvorschriften

- C2** Für die Zwecke der in den Paragraphen C3–C8A enthaltenen Übergangsvorschriften gilt Folgendes:
 - (a) Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der das Unternehmen diesen Standard zum ersten Mal anwendet, und
 - (b) ein erfüllter Vertrag ist ein Vertrag, bei dem das Unternehmen alle gemäß IAS 11 *Fertigungsaufträge*, IAS 18 *Umsatzerlöse* sowie den dazugehörigen Interpretationen identifizierten Güter und Dienstleistungen übertragen hat.
- C3** Dieser Standard ist nach einer der beiden folgenden Methoden anzuwenden:
 - (a) rückwirkende Anwendung auf jede gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ dargestellte frühere Berichtsperiode, vorbehaltlich der in Paragraph C5 genannten praktischen Behelfe, oder
 - (b) rückwirkende Anwendung mit Erfassung der kumulierten Anpassungsbeträge aus der Erstanwendung zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung gemäß den Paragraphen C7–C8.
- C4** Ungeachtet der in Paragraph 28 von IAS 8 enthaltenen Anforderungen braucht das Unternehmen, wenn es den Standard nach Paragraph C3 (a) rückwirkend anwendet, die in Paragraph 28 (f) von IAS 8 vorgesehenen Beträge lediglich für die dem Geschäftsjahr, in dem der Standard zum ersten Mal angewandt wird, „unmittelbar vorausgehende Berichtsperiode“ anzugeben. Das Unternehmen kann diese Angaben für die laufende Berichtsperiode oder für frühere Vergleichsperioden vorlegen, ist dazu aber nicht verpflichtet.
- C5** Bei rückwirkender Anwendung dieses Standards nach Paragraph C3 (a) kann das Unternehmen auf einen oder mehrere der folgenden praktischen Behelfe zurückgreifen:
 - (a) für erfüllte Verträge muss das Unternehmen keine Anpassungen vornehmen, wenn diese

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

- (a) disclosures presented outside the financial statements (for example, in earnings releases, annual reports or investor presentations);
- (b) information regularly reviewed by the chief operating decision maker for evaluating the financial performance of operating segments; and
- (c) other information that is similar to the types of information identified in paragraph B88 (a) and (b) and that is used by the entity or users of the entity's financial statements to evaluate the entity's financial performance or make resource allocation decisions.

Examples of categories that might be appropriate include, but are not limited to, all of the following:

B89

- (a) type of good or service (for example, major product lines);
- (b) geographical region (for example, country or region);
- (c) market or type of customer (for example, government and non-government customers);
- (d) type of contract (for example, fixed-price and time-and-materials contracts);
- (e) contract duration (for example, short-term and long-term contracts);
- (f) timing of transfer of goods or services (for example, revenue from goods or services transferred to customers at a point in time and revenue from goods or services transferred over time); and
- (g) sales channels (for example, goods sold directly to consumers and goods sold through intermediaries).

APPENDIX C: Effective date and transition

This appendix is an integral part of the Standard and has the same authority as the other parts of the Standard.

Effective Date

An entity shall apply this Standard for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies this Standard earlier, it shall disclose that fact. C1

IFRS 16 *Leases*, issued in January 2016, amended paragraphs 5, 97, B66 and B70. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 16. C1A

Clarifications to IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, issued in April 2016, amended paragraphs 26, 27, 29, B1, B34—B38, B52—B53, B58, C2, C5 and C7, deleted paragraph B57 and added paragraphs B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A and C8A. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. C1B

IFRS 17, issued in May 2017, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 17. C1C

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 43. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18 C1D

Transition

For the purposes of the transition requirements in paragraphs C3—C8A:

C2

- (a) the date of initial application is the start of the reporting period in which an entity first applies this Standard; and
- (b) a completed contract is a contract for which the entity has transferred all of the goods or services identified in accordance with IAS 11 *Construction Contracts*, IAS 18 *Revenue* and related Interpretations.

An entity shall apply this Standard using one of the following two methods:

C3

- (a) retrospectively to each prior reporting period presented in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹, subject to the expedients in paragraph C5; or
- (b) retrospectively with the cumulative effect of initially applying this Standard recognised at the date of initial application in accordance with paragraphs C7—C8.

Notwithstanding the requirements of paragraph 28 of IAS 8, when this Standard is first applied, an entity need only present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 for the annual period immediately preceding the first annual period for which this Standard is applied (the 'immediately preceding period') and only if the entity applies this Standard retrospectively in accordance with paragraph C3 (a). An entity may also present this information for the current period or for earlier comparative periods, but is not required to do so. C4

An entity may use one or more of the following practical expedients when applying this Standard retrospectively in accordance with paragraph C3 (a): C5

- (a) for completed contracts, an entity need not restate contracts that:

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 46B** Der praktische Behelf in Paragraph 46A gilt nur für Mietkonzessionen, die eine unmittelbare Folge der COVID-19-Pandemie sind, und auch nur, wenn alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:
- (a) die Veränderung bei den Leasingzahlungen führt dazu, dass die geänderte Gegenleistung für das Leasingverhältnis im Wesentlichen gleich hoch bleibt wie die Gegenleistung für das Leasingverhältnis unmittelbar vor der Veränderung oder sich verringert,
 - (b) eine etwaige Verringerung der Leasingzahlungen betrifft nur Zahlungen, die ursprünglich zum oder vor dem 30. Juni 2022 fällig sind (eine Mietkonzession, die zu verringerten Leasingzahlungen bis zum 30. Juni 2022 und erhöhten Leasingzahlungen nach dem 30. Juni 2022 führt, würde diese Voraussetzung beispielsweise erfüllen), und
 - (c) die übrigen Vertragsbedingungen des Leasingverhältnisses erfahren keine wesentliche Veränderung.

Darstellung

- 47** Der Leasingnehmer hat
- (a) Nutzungsrechte entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Vermögenswerten darzustellen; stellt er die Nutzungsrechte in der Bilanz nicht gesondert dar, so hat er
 - (i) diese Nutzungsrechte in den gleichen Bilanzposten aufzunehmen, in dem auch die entsprechenden zugrunde liegenden Vermögenswerte dargestellt würden, wenn sie sein Eigentum wären, und
 - (ii) anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Nutzungsrechte geführt werden,
 - (b) Leasingverbindlichkeiten entweder in der Bilanz oder im Anhang getrennt von anderen Verbindlichkeiten darzustellen; stellt er die Leasingverbindlichkeiten in der Bilanz nicht gesondert dar, hat er anzugeben, in welchen Bilanzposten diese Verbindlichkeiten geführt werden.
- 48** Die in Paragraph 47 (a) festgelegte Vorschrift gilt nicht für Nutzungsrechte, die der Definition einer als Finanzinvestition gehaltenen Immobilie entsprechen, da diese in der Bilanz auch als solche auszuweisen sind.
- 49** In der Darstellung von Gewinn oder Verlust und sonstigem Ergebnis hat der Leasingnehmer Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit getrennt vom Abschreibungsbetrag für das Nutzungsrecht **darzustellen. Nach Paragraph 61 von IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss muss ein Unternehmen Zinsaufwendungen für die Leasingverbindlichkeit, die das Unternehmen in Anwendung von Paragraph 36 (a) ermittelt hat, der Kategorie „Finanzierung“ der Gewinn- und Verlustrechnung zuordnen.**
- 50** In der Kapitalflussrechnung hat der Leasingnehmer
- (a) Auszahlungen für den Tilgungsanteil der Leasingverbindlichkeit als Finanzierungstätigkeiten einzustufen,
 - (b) Auszahlungen für den Zinsanteil der Leasingverbindlichkeit gemäß den Vorschriften für gezahlte Zinsen von IAS 7 *Kapitalflussrechnung* einzustufen und
 - (c) Zahlungen im Rahmen kurzfristiger Leasingverhältnisse, Zahlungen bei Leasingverhältnissen, die Vermögenswerte von geringem Wert betreffen, und variable Leasingzahlungen, die bei der Bewertung der Leasingverbindlichkeit unberücksichtigt geblieben sind, als betriebliche Tätigkeiten einzustufen.

Angaben

- 51 Die Angaben, die der Leasingnehmer im Anhang bereitstellt, sollen zusammen mit den in der Bilanz, in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung enthaltenen Angaben den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie Leasingverhältnisse sich auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und die Zahlungsströme des Leasingnehmers auswirken. Die Vorschriften, mit denen dieses Ziel erreicht werden soll, sind in den Paragraphen 52–60 enthalten.**
- 52** Der Leasingnehmer hat in einer einzelnen Anhangangabe oder in einem separaten Abschnitt seines Abschlusses Angaben zu den Leasingverhältnissen zu machen, bei denen er Leasingnehmer ist. Angaben, die bereits an anderer Stelle im Abschluss gemacht wurden, müssen allerdings nicht wiederholt werden, sofern sie durch Querverweise auf diese Anhangangabe oder den separaten Abschnitt über Leasingverhältnisse auffindbar sind.
- 53** Der Leasingnehmer hat für die Berichtsperiode die folgenden Beträge anzugeben:
- (a) Abschreibungen für das Nutzungsrecht nach Gruppen zugrunde liegender Vermögenswerte,
 - (b) Zinsaufwendungen für Leasingverbindlichkeiten,
 - (c) Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse, die nach Paragraph 6 bilanziert werden; der Aufwand für Leasingverhältnisse mit maximal einmonatiger Laufzeit muss darin nicht enthalten sein,
 - (d) Aufwand für Leasingverhältnisse, die Vermögenswerte von geringem Wert betreffen und die nach Paragraph 6 bilanziert werden; Aufwand für kurzfristige Leasingverhältnisse nach Buchstabe c, die einen Vermögenswert von geringem Wert betreffen, darf darin nicht enthalten sein,
 - (e) Aufwand für variable Leasingzahlungen, die in die Bewertung dieser Leasingverbindlichkeiten nicht einbezogen wurden,
 - (f) Ertrag aus dem Unterleasing von Nutzungsrechten,
 - (g) die gesamten Zahlungsmittelabflüsse für Leasingverhältnisse,
 - (h) Zugänge bei den Nutzungsrechten,

The practical expedient in paragraph 46A applies only to rent concessions occurring as a direct consequence of the covid-19 pandemic and only if all of the following conditions are met: **46B**

- (a) the change in lease payments results in revised consideration for the lease that is substantially the same as, or less than, the consideration for the lease immediately preceding the change;
- (b) any reduction in lease payments affects only payments originally due on or before 30 June 2022 (for example, a rent concession would meet this condition if it results in reduced lease payments on or before 30 June 2022 and increased lease payments that extend beyond 30 June 2022); and
- (c) there is no substantive change to other terms and conditions of the lease.

Presentation

A lessee shall either present in the statement of financial position, or disclose in the notes: **47**

- (a) right-of-use assets separately from other assets. If a lessee does not present right-of-use assets separately in the statement of financial position, the lessee shall:
 - (i) include right-of-use assets within the same line item as that within which the corresponding underlying assets would be presented if they were owned; and
 - (ii) disclose which line items in the statement of financial position include those right-of-use assets.
- (b) lease liabilities separately from other liabilities. If the lessee does not present lease liabilities separately in the statement of financial position, the lessee shall disclose which line items in the statement of financial position include those liabilities.

The requirement in paragraph 47 (a) does not apply to right-of-use assets that meet the definition of investment property, which shall be presented in the statement of financial position as investment property. **48**

In the statement of profit or loss and other comprehensive income, a lessee shall present interest expense on the lease liability separately from the depreciation charge for the right-of-use asset. **49**
Paragraph 61 of IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements requires an entity to classify in the financing category of the statement of profit or loss interest expense on the lease liability, identified by the entity applying paragraph 36 (a).

In the statement of cash flows, a lessee shall classify: **50**

- (a) cash payments for the principal portion of the lease liability within financing activities;
- (b) cash payments for the interest portion of the lease liability applying the requirements in IAS 7 *Statement of Cash Flows* for interest paid; and
- (c) short-term lease payments, payments for leases of low-value assets and variable lease payments not included in the measurement of the lease liability within operating activities.

Disclosure

The objective of the disclosures is for lessees to disclose information in the notes that, together with the information provided in the statement of financial position, statement of profit or loss and statement of cash flows, gives a basis for users of financial statements to assess the effect that leases have on the financial position, financial performance and cash flows of the lessee. Paragraphs 52—60 specify requirements on how to meet this objective. 51

A lessee shall disclose information about its leases for which it is a lessee in a single note or separate section in its financial statements. However, a lessee need not duplicate information that is already presented elsewhere in the financial statements, provided that the information is incorporated by cross-reference in the single note or separate section about leases. **52**

A lessee shall disclose the following amounts for the reporting period: **53**

- (a) depreciation charge for right-of-use assets by class of underlying asset;
- (b) interest expense on lease liabilities;
- (c) the expense relating to short-term leases accounted for applying paragraph 6. This expense need not include the expense relating to leases with a lease term of one month or less;
- (d) the expense relating to leases of low-value assets accounted for applying paragraph 6. This expense shall not include the expense relating to short-term leases of low-value assets included in paragraph 53 (c);
- (e) the expense relating to variable lease payments not included in the measurement of lease liabilities;
- (f) income from subleasing right-of-use assets;
- (g) total cash outflow for leases;
- (h) additions to right-of-use assets;

am oder nach dem 1. Juni 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, und zwar auch für Abschlüsse, die am 28. Mai 2020 noch nicht zur Veröffentlichung freigegeben waren.

- C1B** Mit der im August 2020 veröffentlichten Verlautbarung *Reform der Referenzzinssätze – Phase 2* wurden die Standards IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 sowie IFRS 16 geändert und in IFRS 16 die Paragraphen 104–106 und C20C–C20D eingefügt. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- C1C** Mit der im März 2021 veröffentlichten Verlautbarung *COVID-19-bezogene Mietkonzessionen nach dem 30. Juni 2021* wurden der Paragraph 46B geändert und die Paragraphen C20BA–C20BC eingefügt. Diese Änderungen sind von Leasingnehmern auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. April 2021 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, und zwar auch für Abschlüsse, die am 31. März 2021 noch nicht zur Veröffentlichung freigegeben waren.
- C1D** Mit der im September 2022 veröffentlichten Verlautbarung *Leasingverbindlichkeit in einer Sale- and- Leaseback-Transaktion* wurden der Paragraph C2 geändert und die Paragraphen 102A und C20E eingefügt. Verkäufer/Leasingnehmer haben diese Änderungen auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Verkäufer/Leasingnehmer diese Änderungen auf ein früheres Geschäftsjahr an, hat er dies anzugeben.
- C1E** Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 49 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Übergangsvorschriften

- C2** Für die Zwecke der Vorschriften der Paragraphen C1–C20E ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn des Geschäftsjahres, in dem das Unternehmen diesen Standard erstmals anwendet.

Definition eines Leasingverhältnisses

- C3** Behelfsweise muss das Unternehmen zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung nicht erneut beurteilen, ob ein Vertrag ein Leasingverhältnis begründet oder beinhaltet. Stattdessen kann es
- (a) diesen Standard auf Verträge anwenden, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 *Leasingverhältnisse* und IFRIC 4 *Feststellung, ob eine Vereinbarung ein Leasingverhältnis enthält* als Leasingverhältnisse eingestuft wurden; auf diese Leasingverhältnisse wendet das Unternehmen die Übergangsvorschriften der Paragraphen C5–C18 an,
 - (b) diesen Standard auf Verträge, die zuvor unter Anwendung von IAS 17 und IFRIC 4 als Vereinbarungen ohne Leasingverhältnisse eingestuft wurden, nicht anwenden.
- C4** Entscheidet sich das Unternehmen für den praktischen Behelf in Paragraph C3, hat es dies anzugeben und diesen Behelf für alle seine Verträge anzuwenden. Demnach wendet das Unternehmen die Vorschriften der Paragraphen 9–11 lediglich auf Verträge an, die zum oder nach dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung geschlossen (oder geändert) werden.

Leasingnehmer

- C5** Der Leasingnehmer wendet diesen Standard auf seine Leasingverhältnisse entweder
- (a) rückwirkend auf jede vergangene Berichtsperiode an, in der nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ verfahren wurde; oder
 - (b) rückwirkend an, indem er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards gemäß den Paragraphen C7–C13 bilanziert.
- C6** Der Leasingnehmer wendet die gemäß Paragraph C5 gewählte Methode durchgängig für alle Leasingverhältnisse an, bei denen er Leasingnehmer ist.
- C7** Entscheidet der Leasingnehmer, diesen Standard gemäß Paragraph C5 (b) anzuwenden, so nimmt er keine Anpassung von Vergleichsinformationen vor. Stattdessen bilanziert er zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung des Standards als Anpassung des Eröffnungssaldos der Gewinnrücklagen (oder ggf. einer sonstigen Eigenkapitalkomponente).

Leasingverhältnisse, die zuvor als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren

- C8** Entscheidet der Leasingnehmer, diesen Standard gemäß Paragraph C5 (b) anzuwenden, so
- (a) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung eine Leasingverbindlichkeit, die er zum Barwert der verbleibenden Leasingzahlungen, abgezinst unter Anwendung seines Grenzfremdkapitalzinssatzes zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung, bewertet,
 - (b) erfasst er für Leasingverhältnisse, die zuvor gemäß IAS 17 als Operating-Leasingverhältnisse eingestuft waren, zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ein Nutzungsrecht; er entscheidet für jedes Leasingverhältnis, ob er zur Bewertung des Nutzungsrechts entweder

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Interest Rate Benchmark Reform—Phase 2, which amended IFRS 9, IAS 39, IFRS 7, IFRS 4 and IFRS 16, issued in August 2020, added paragraphs 104—106 and C20C—C20D. An entity shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2021. Earlier application is permitted. If an entity applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. C1B

Covid-19-Related Rent Concessions beyond 30 June 2021, issued in March 2021, amended paragraph 46B and added paragraphs C20BA—C20BC. A lessee shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 April 2021. Earlier application is permitted, including in financial statements not authorised for issue at 31 March 2021. C1C

Lease Liability in a Sale and Leaseback, issued in September 2022, amended paragraph C2 and added paragraphs 102A and C20E. A seller-lessee shall apply these amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2024. Earlier application is permitted. If a seller-lessee applies these amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. C1D

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 49. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. C1E

Transition

For the purposes of the requirements in paragraphs C1—C20E, the date of initial application is the beginning of the annual reporting period in which an entity first applies this Standard. C2

Definition of a lease

As a practical expedient, an entity is not required to reassess whether a contract is, or contains, a lease at the date of initial application. Instead, the entity is permitted: C3

- (a) to apply this Standard to contracts that were previously identified as leases applying IAS 17 *Leases* and IFRIC 4 *Determining whether an Arrangement contains a Lease*. The entity shall apply the transition requirements in paragraphs C5—C18 to those leases.
- (b) not to apply this Standard to contracts that were not previously identified as containing a lease applying IAS 17 and IFRIC 4.

If an entity chooses the practical expedient in paragraph C3, it shall disclose that fact and apply the practical expedient to all of its contracts. As a result, the entity shall apply the requirements in paragraphs 9—11 only to contracts entered into (or changed) on or after the date of initial application. C4

Lessees

A lessee shall apply this Standard to its leases either: C5

- (a) retrospectively to each prior reporting period presented applying IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹; or
- (b) retrospectively with the cumulative effect of initially applying the Standard recognised at the date of initial application in accordance with paragraphs C7—C13.

A lessee shall apply the election described in paragraph C5 consistently to all of its leases in which it is a lessee. C6

If a lessee elects to apply this Standard in accordance with paragraph C5 (b), the lessee shall not restate comparative information. Instead, the lessee shall recognise the cumulative effect of initially applying this Standard as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate) at the date of initial application. C7

Leases previously classified as operating leases

If a lessee elects to apply this Standard in accordance with paragraph C5 (b), the lessee shall: C8

- (a) recognise a lease liability at the date of initial application for leases previously classified as an operating lease applying IAS 17. The lessee shall measure that lease liability at the present value of the remaining lease payments, discounted using the lessee's incremental borrowing rate at the date of initial application.
- (b) recognise a right-of-use asset at the date of initial application for leases previously classified as an operating lease applying IAS 17. The lessee shall choose, on a lease-by-lease basis, to measure that right-of-use asset at either:

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- (b) Beträge vom Rückversicherer, deren Eingang erwartet wird und die nicht durch Schäden aus den zugrunde liegenden Verträgen bedingt sind (beispielsweise einige Arten von Abtretungsprovisionen), als Minderung der an den Rückversicherer zu zahlenden Prämien zu behandeln,
- (ba) unter Anwendung der Paragraphen 66 (c) (i)–(ii) und 66A–66B für die Verlustrückerstattung ausgewiesene Beträge als vom Rückversicherer zurückerstattete Beträge zu behandeln und
- (c) die zugeordneten gezahlten Prämien nicht als Ertragsminderung auszuweisen.

Versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen (siehe Paragraphen B128–B136)

- 87 Versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen umfassen die Änderungen des Buchwerts der Gruppe von Versicherungsverträgen, die sich ergeben aus:
- (a) den Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes und den Auswirkungen der Änderungen des Zeitwerts des Geldes und
 - (b) den Auswirkungen des finanziellen Risikos und den Auswirkungen der Änderungen des finanziellen Risikos, aber
 - (c) unter Ausnahme solcher Änderungen bei Gruppen von Versicherungsverträgen mit direkter Überschussbeteiligung, welche die vertragliche Servicemarge anpassen würden, dies jedoch bei Anwendung der Paragraphen 45 (b) (ii), 45 (b) (iii), 45 (c) (ii) oder 45 (c) (iii) nicht tun. Diese sind Teil der versicherungstechnischen Aufwendungen.
- 87A Ein Unternehmen hat
- (a) auf versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen, die sich aus der Anwendung von Paragraph B115 (Risikominderung) ergeben, Paragraph B117A anzuwenden und
 - (b) auf alle anderen versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen die Paragraphen 88 und 89 anzuwenden.
- 88 Sofern nicht Paragraph 89 Anwendung findet, hat ein Unternehmen unter Anwendung von Paragraph 87A (b) ein Bilanzierungswahlrecht zwischen
- (a) der erfolgswirksamen Erfassung der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen einer Berichtsperiode oder
 - (b) der Aufgliederung der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen der Berichtsperiode, um stattdessen einen unter Anwendung der Paragraphen B130–B133 durch eine systematische Aufteilung der erwarteten gesamten versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen auf die Laufzeit der Gruppe von Versicherungsverträgen ermittelten Betrag erfolgswirksam auszuweisen.
- 89 Bei Anwendung von Paragraph 87A (b) hat ein Unternehmen bei Versicherungsverträgen mit direkter Überschussbeteiligung, für die es die zugrunde liegenden Referenzwerte hält, ein Bilanzierungswahlrecht zwischen
- (a) der erfolgswirksamen Erfassung der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen einer Berichtsperiode oder
 - (b) der Aufgliederung der versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen der Berichtsperiode, um stattdessen unter Anwendung der Paragraphen B134–B136 einen Betrag erfolgswirksam auszuweisen, durch den Bewertunginkonsistenzen mit erfolgswirksam ausgewiesenen Erträgen und Aufwendungen der zugrunde liegenden Referenzwerte beseitigt werden.
- 90 Wenn ein Unternehmen von seinem Bilanzierungswahlrecht gemäß den Paragraphen 88 (b) oder 89 (b) Gebrauch macht, hat es im sonstigen Ergebnis die Differenz zwischen den auf der Grundlage dieser Paragraphen bewerteten versicherungstechnischen Finanzerträgen oder -aufwendungen und den gesamten versicherungstechnischen Finanzerträgen oder -aufwendungen der Berichtsperiode zu erfassen.
- 91 Wenn ein Unternehmen eine Gruppe von Versicherungsverträgen überträgt oder einen Versicherungsvertrag unter Anwendung von Paragraph 77 ausbucht,
- (a) hat es alle verbleibenden Beträge für die Gruppe (oder für den Vertrag), die in Vorperioden im sonstigen Ergebnis ausgewiesen waren – weil das Unternehmen von seinem Bilanzierungswahlrecht Gebrauch gemacht hat und sich für die Bilanzierung nach Paragraph 88 (b) entschieden hat – als Umgliederungsbeträge (siehe **IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss**) erfolgswirksam umzugliedern.
 - (b) wird keiner der verbliebenen Beträge für die Gruppe (oder für den Vertrag), die in Vorperioden im sonstigen Ergebnis ausgewiesen waren – weil das Unternehmen von seinem Bilanzierungswahlrecht Gebrauch gemacht hat und sich für die Bilanzierung nach Paragraph 89 (b) entschieden hat – als Umgliederungsbetrag (siehe **IFRS 18**) erfolgswirksam umgegliedert.
- 92 Zum Zwecke der Umrechnung von Posten in Fremdwährung in die funktionale Währung des Unternehmens muss ein Unternehmen nach Paragraph 30 einen Versicherungsvertrag als einen monetären Posten gemäß IAS 21 behandeln. Kursdifferenzen bei Änderungen des Buchwerts von Gruppen von Versicherungsverträgen sind in der Gewinn- und Verlustrechnung zu berücksichtigen, es sei denn, sie beziehen sich auf Änderungen des Buchwerts von Gruppen von Versicherungsverträgen, die unter Anwendung von Paragraph 90 im sonstigen Ergebnis enthalten sind; in diesem Fall sind sie in das sonstige Ergebnis mitaufzunehmen.

- (b) treat amounts from the reinsurer that it expects to receive that are not contingent on claims of the underlying contracts (for example, some types of ceding commissions) as a reduction in the premiums to be paid to the reinsurer;
- (ba) treat amounts recognised relating to recovery of losses applying paragraphs 66 (c) (i)—(ii) and 66A—66B as amounts recovered from the reinsurer; and
- (c) not present the allocation of premiums paid as a reduction in revenue.

Insurance finance income or expenses (see paragraphs B128—B136)

Insurance finance income or expenses comprises the change in the carrying amount of the group of insurance contracts arising from: 87

- (a) the effect of the time value of money and changes in the time value of money; and
- (b) the effect of financial risk and changes in financial risk; but
- (c) excluding any such changes for groups of insurance contracts with direct participation features that would adjust the contractual service margin but do not do so when applying paragraphs 45 (b) (ii), 45 (b) (iii), 45 (c) (ii) or 45 (c) (iii). These are included in insurance service expenses.

An entity shall apply:

87A

- (a) paragraph B117A to insurance finance income or expenses arising from the application of paragraph B115 (risk mitigation); and
- (b) paragraphs 88 and 89 to all other insurance finance income or expenses.

In applying paragraph 87A (b), unless paragraph 89 applies, an entity shall make an accounting policy choice between: 88

- (a) including insurance finance income or expenses for the period in profit or loss; or
- (b) disaggregating insurance finance income or expenses for the period to include in profit or loss an amount determined by a systematic allocation of the expected total insurance finance income or expenses over the duration of the group of contracts, applying paragraphs B130—B133.

In applying paragraph 87A (b), for insurance contracts with direct participation features, for which the entity holds the underlying items, an entity shall make an accounting policy choice between: 89

- (a) including insurance finance income or expenses for the period in profit or loss; or
- (b) disaggregating insurance finance income or expenses for the period to include in profit or loss an amount that eliminates accounting mismatches with income or expenses included in profit or loss on the underlying items held, applying paragraphs B134—B136.

If an entity chooses the accounting policy set out in paragraph 88 (b) or in paragraph 89 (b), it shall include in other comprehensive income the difference between the insurance finance income or expenses measured on the basis set out in those paragraphs and the total insurance finance income or expenses for the period. 90

If an entity transfers a group of insurance contracts or derecognises an insurance contract applying paragraph 77: 91

- (a) it shall reclassify to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18 Presentation and Disclosure in Financial Statements**) any remaining amounts for the group (or contract) that were previously recognised in other comprehensive income because the entity chose the accounting policy set out in paragraph 88 (b);
- (b) it shall not reclassify to profit or loss as a reclassification adjustment (see **IFRS 18**) any remaining amounts for the group (or contract) that were previously recognised in other comprehensive income because the entity chose the accounting policy set out in paragraph 89 (b).

Paragraph 30 requires an entity to treat an insurance contract as a monetary item under IAS 21 for the purpose of translating foreign exchange items into the entity's functional currency. An entity includes exchange differences on changes in the carrying amount of groups of insurance contracts in the statement of profit or loss, unless they relate to changes in the carrying amount of groups of insurance contracts included in other comprehensive income applying paragraph 90, in which case they shall be included in other comprehensive income. 92

ANGABEN

- 93 Zielsetzung der Angabepflichten ist es, dass ein Unternehmen im Anhang Angaben macht, die in Verbindung mit den Informationen in der Bilanz, der Gesamtergebnisrechnung und der Kapitalflussrechnung den Abschlussadressaten eine Grundlage zur Beurteilung der Auswirkungen der unter IFRS 17 fallenden Verträge auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens bietet. Um dieses Ziel zu erreichen, hat ein Unternehmen qualitative und quantitative Angaben zu folgenden Sachverhalten vorzulegen:
- (a) die in seinem Abschluss für Verträge, die in den Anwendungsbereich von IFRS 17 fallen, ausgewiesenen Beträge (siehe Paragraphen 97–116),
 - (b) die wesentlichen Ermessensentscheidungen (einschließlich aller etwaiger Änderungen dieser Ermessensentscheidungen), die es bei Anwendung von IFRS 17 getroffen hat (siehe Paragraphen 117–120), und
 - (c) die Art und das Ausmaß der Risiken aus Verträgen, die in den Anwendungsbereich von IFRS 17 fallen (siehe Paragraphen 121–132).
- 94 Ein Unternehmen hat zu prüfen, welcher Detaillierungsgrad zur Erreichung des mit den Angabepflichten verfolgten Ziels erforderlich ist und welcher Stellenwert den einzelnen Anforderungen beizumessen ist. Reichen die gemäß den Paragraphen 97–132 vorgelegten Angaben zur Erreichung der in Paragraph 93 genannten Zielsetzungen nicht aus, hat ein Unternehmen die zur Erreichung dieses Ziels erforderlichen zusätzlichen Angaben zu machen.
- 95 Das Unternehmen hat seine Angaben so zusammenzufassen oder aufzuschlüsseln, dass nützliche Angaben weder durch eine Vielzahl unwesentlicher Einzelheiten noch durch die Zusammenfassung von Posten mit unterschiedlichen Merkmalen verschleiert werden.
- 96 Die Vorschriften in Bezug auf die Zusammenfassung (in IFRS 18 Aggregation) und die Aufgliederung von Angaben sind in den Paragraphen 41–43 von IFRS 18 festgelegt. Es folgen Beispiele für Merkmale, die sich als Grundlage für die Aufgliederung von Angaben zu Versicherungsverträgen eignen könnten:
- (a) die Art des Vertrags (beispielsweise die Hauptproduktlinien),
 - (b) das geografische Gebiet (beispielsweise das Land oder die Region) oder
 - (c) das berichtspflichtige Segment gemäß der Definition in IFRS 8 *Geschäftssegmente*.

Erläuterung der erfassten Beträge

- 97 Von den in den Paragraphen 98–109A verlangten Angaben müssen bei Verträgen, auf die der Prämienallokationsansatz angewandt wurde, nur die in den Paragraphen 98–100, 102–103, 105–105B und 109A verlangten Angaben gemacht werden. Wenn ein Unternehmen den Prämienallokationsansatz anwendet, hat es darüber hinaus auch anzugeben,
- (a) welche der in den Paragraphen 53 und 69 genannten Kriterien es erfüllt hat,
 - (b) ob es unter Anwendung der Paragraphen 56, 57 (b) und 59 (b) eine Anpassung um den Zeitwert des Geldes und die Auswirkungen der finanziellen Risiken vornimmt und
 - (c) welche Methode es zur Erfassung der Abschlusskosten unter Anwendung von Paragraph 59 (a) gewählt hat.
- 98 Ein Unternehmen hat Überleitungsrechnungen vorzulegen, aus denen hervorgeht, wie der Nettobuchwert der unter IFRS 17 fallenden Verträge sich während der Berichtsperiode aufgrund von Zahlungsströmen und Erträgen und Aufwendungen geändert hat, die in der Darstellung des finanziellen Erfolgs (Gesamtergebnisrechnung) ausgewiesen sind. Für ausgestellte Versicherungsverträge und gehaltene Rückversicherungsverträge sind getrennte Überleitungsrechnungen vorzulegen. Ein Unternehmen hat die Vorschriften der Paragraphen 100–109 anzupassen, um den unterschiedlichen Merkmalen von gehaltenen Rückversicherungsverträgen und ausgestellten Versicherungsverträgen Rechnung zu tragen; beispielsweise in Bezug auf die Generierung von Aufwendungen oder die Reduzierung von Aufwendungen anstatt Erträgen.
- 99 Die Überleitungsrechnungen müssen ausreichende Informationen enthalten, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, zwischen Änderungen aus Zahlungsströmen und den in der Darstellung des finanziellen Erfolgs (Gesamtergebnisrechnung) ausgewiesenen Beträgen zu unterscheiden. Zur Erfüllung dieser Vorschriften muss ein Unternehmen
- (a) die Überleitungsrechnungen gemäß den Paragraphen 100–105B in tabellarischer Form vorlegen und
 - (b) für jede Überleitungsrechnung die Nettobuchwerte zu Beginn und zum Ende der Berichtsperiode angeben, unterteilt in einen Gesamtbetrag für Portfolios von Verträgen in Vermögenswertposition und einen Gesamtbetrag für Portfolios von Verträgen in Verbindlichkeitsposition, welche den Beträgen entsprechen, die unter Anwendung von Paragraph 78 in der Bilanz angesetzt werden.
- 100 Ein Unternehmen hat die Überleitungsrechnungen vom Eröffnungssaldo auf den Schlussaldo für jeden der folgenden Posten jeweils getrennt vorzulegen:
- (a) die Nettoverbindlichkeiten (oder Nettovermögenswerte) für die Komponente „zukünftiger Versicherungsschutz“, ausgenommen etwaige Verlustkomponenten,
 - (b) alle etwaigen Verlustkomponenten (siehe Paragraphen 47–52 und 57–58),
 - (c) die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle. Für Versicherungsverträge, auf die der in den Paragraphen 53–59 oder 69–70A beschriebene Prämienallokationsansatz angewandt wurde, hat ein Unternehmen jeweils getrennte Überleitungsrechnungen vorzulegen für

DISCLOSURE

The objective of the disclosure requirements is for an entity to disclose information in the notes that, together with the information provided in the statement of financial position, statement(s) of financial performance and statement of cash flows, gives a basis for users of financial statements to assess the effect that contracts within the scope of IFRS 17 have on the entity's financial position, financial performance and cash flows. To achieve that objective, an entity shall disclose qualitative and quantitative information about:

- (a) the amounts recognised in its financial statements for contracts within the scope of IFRS 17 (see paragraphs 97—116);
- (b) the significant judgements, and changes in those judgements, made when applying IFRS 17 (see paragraphs 117—120); and
- (c) the nature and extent of the risks from contracts within the scope of IFRS 17 (see paragraphs 121—132).

An entity shall consider the level of detail necessary to satisfy the disclosure objective and how much emphasis to place on each of the various requirements. If the disclosures provided, applying paragraphs 97—132, are not enough to meet the objective in paragraph 93, an entity shall disclose additional information necessary to meet that objective.

An entity shall aggregate or disaggregate information so that useful information is not obscured either by the inclusion of a large amount of insignificant detail or by the aggregation of items that have different characteristics.

Paragraphs 41—43 of IFRS 18 set out requirements relating to aggregation and disaggregation of information. Examples of characteristics that might be appropriate as a basis to disaggregate information disclosed about insurance contracts are:

- (a) type of contract (for example, major product lines);
- (b) geographical area (for example, country or region); or
- (c) reportable segment, as defined in IFRS 8 *Operating Segments*.

Explanation of recognised amounts

Of the disclosures required by paragraphs 98—109A, only those in paragraphs 98—100, 102—103, 105—105B and 109A apply to contracts to which the premium allocation approach has been applied. If an entity uses the premium allocation approach, it shall also disclose:

- (a) which of the criteria in paragraphs 53 and 69 it has satisfied;
- (b) whether it makes an adjustment for the time value of money and the effect of financial risk applying paragraphs 56, 57 (b) and 59 (b); and
- (c) the method it has chosen to recognise insurance acquisition cash flows applying paragraph 59 (a).

An entity shall disclose reconciliations that show how the net carrying amounts of contracts within the scope of IFRS 17 changed during the period because of cash flows and income and expenses recognised in the statement(s) of financial performance. Separate reconciliations shall be disclosed for insurance contracts issued and reinsurance contracts held. An entity shall adapt the requirements of paragraphs 100—109 to reflect the features of reinsurance contracts held that differ from insurance contracts issued; for example, the generation of expenses or reduction in expenses rather than revenue.

An entity shall provide enough information in the reconciliations to enable users of financial statements to identify changes from cash flows and amounts that are recognised in the statement(s) of financial performance. To comply with this requirement, an entity shall:

- (a) disclose, in a table, the reconciliations set out in paragraphs 100—105B; and
- (b) for each reconciliation, present the net carrying amounts at the beginning and at the end of the period, disaggregated into a total for portfolios of contracts that are assets and a total for portfolios of contracts that are liabilities, that equal the amounts presented in the statement of financial position applying paragraph 78.

An entity shall disclose reconciliations from the opening to the closing balances separately for each of:

- (a) the net liabilities (or assets) for the remaining coverage component, excluding any loss component;
- (b) any loss component (see paragraphs 47—52 and 57—58);
- (c) the liabilities for incurred claims. For insurance contracts to which the premium allocation approach described in paragraphs 53—59 or 69—70A has been applied, an entity shall disclose separate reconciliations for:

- (i) die Schätzungen des Barwerts der künftigen Zahlungsströme und
 - (ii) die Risikoanpassung für nichtfinanzielle Risiken.
- 101 Für Versicherungsverträge, auf die der Prämienallokationsansatz gemäß den Paragraphen 53–59 oder 69–70A nicht angewandt wurde, hat ein Unternehmen ebenfalls getrennte Überleitungsrechnungen vom Eröffnungssaldo auf den Schlussaldo vorzulegen für:
 - (a) die Schätzungen des Barwerts der künftigen Zahlungsströme,
 - (b) die Risikoanpassung für nichtfinanzielle Risiken und
 - (c) die vertragliche Servicemarge.
- 102 Ziel der Überleitungsrechnungen gemäß den Paragraphen 100–101 ist es, unterschiedliche Arten von Angaben über das versicherungstechnische Ergebnis zur Verfügung zu stellen.
- 103 In den in Paragraph 100 verlangten Überleitungsrechnungen hat ein Unternehmen jeden der folgenden Beträge in Bezug auf Versicherungsdienstleistungen, sofern zutreffend, jeweils getrennt anzugeben:
 - (a) versicherungstechnische Erträge,
 - (b) versicherungstechnische Aufwendungen unter getrennter Angabe von:
 - (i) eingetretenen Schäden (mit Ausnahme von Kapitalanlagekomponenten) und sonstigen entstandenen versicherungstechnischen Aufwendungen,
 - (ii) Abschreibung der Abschlusskosten,
 - (iii) Änderungen im Zusammenhang mit vergangenen Leistungen, d. h. Änderungen der Erfüllungswerte in Bezug auf die Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle, und
 - (iv) Änderungen im Zusammenhang mit zukünftigen Leistungen, d. h. Verluste aus Gruppen belastender Verträge und Aufholungen solcher Verluste.
 - (c) Kapitalanlagekomponenten, die nicht in den versicherungstechnischen Erträgen und Aufwendungen enthalten sind (kombiniert mit **Prämienrückzahlungen**, es sei denn, dass die **Prämienrückzahlungen** als Bestandteil der in Paragraph 105 (a) (i) beschriebenen Zahlungsströme in der Periode **angegeben** werden).
- 104 In den in Paragraph 101 verlangten Überleitungsrechnungen hat ein Unternehmen jeden der folgenden Beträge in Bezug auf Versicherungsdienstleistungen, sofern zutreffend, jeweils getrennt anzugeben:
 - (a) Änderungen im Zusammenhang mit zukünftigen Leistungen unter Anwendung der Paragraphen B96–B118, unter getrennter Angabe von:
 - (i) Änderungen bei den Schätzungen, die zur Anpassung der vertraglichen Servicemarge führen,
 - (ii) Änderungen bei den Schätzungen, die nicht zu einer Anpassung der vertraglichen Servicemarge führen, d. h. Verluste aus Gruppen belastender Verträge und Aufholungen solcher Verluste, und
 - (iii) den Auswirkungen von Verträgen, die erstmalig in der Periode erfasst werden.
 - (b) Änderungen im Zusammenhang mit laufenden Leistungen, d. h.
 - (i) den Betrag der erfolgswirksam erfassten vertraglichen Servicemarge, um der Übertragung von Leistungen Rechnung zu tragen,
 - (ii) die Änderung der Risikoanpassung für nichtfinanzielle Risiken, die sich nicht auf künftige Leistungen oder vergangene Leistungen bezieht, und
 - (iii) Erfahrungswertanpassungen (siehe Paragraphen B97 (c) und B113 (a)), mit Ausnahme der in (ii) enthaltenen Beträge in Bezug auf die Risikoanpassung für nichtfinanzielle Risiken.
 - (c) Änderungen im Zusammenhang mit vergangenen Leistungen, d. h. Änderungen der Erfüllungswerte in Bezug auf eingetretene Schäden (siehe Paragraphen B97 (b) und B113 (a)).
- 105 Zur Vervollständigung der Überleitungsrechnungen gemäß den Paragraphen 100–101 hat ein Unternehmen, falls zutreffend, auch die folgenden Beträge, die nicht in Zusammenhang mit in der Periode erbrachten Versicherungsleistungen stehen, getrennt anzugeben:
 - (a) Zahlungsströme in der Periode, darunter:
 - (i) für ausgestellte Versicherungsverträge erhaltene (oder für gehaltene Rückversicherungsverträge bezahlte) Prämien,
 - (ii) Abschlusskosten und
 - (iii) beglichene eingetretene Schäden und sonstige versicherungstechnische Aufwendungen im Rahmen aus gestellter Versicherungsverträge (oder im Rahmen gehaltener Rückversicherungsverträge erstattete Beträge), ausgenommen Abschlusskosten.
 - (b) Auswirkungen von Änderungen des Risikos der Nichterfüllung durch den Aussteller des gehaltenen Rückversicherungsvertrags,
 - (c) versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen und
 - (d) etwaige zusätzliche Einzelposten, die zum Verständnis der Änderung des Nettobuchwerts der Versicherungsverträge erforderlich sein können.
- 105A Ein Unternehmen hat eine Überleitungsrechnung vom Eröffnungssaldo auf den Schlussaldo der unter Anwendung von Paragraph 28B als Vermögenswert angesetzten Abschlusskosten vorzulegen. Die Informationen für die Überleitungsrechnung sind vom Unternehmen auf einer Ebene zu aggregieren, die zu der Überleitungsrechnung von Versicherungsverträgen unter Anwendung von Paragraph 98 konsistent ist.

- (i) the estimates of the present value of the future cash flows; and
- (ii) the risk adjustment for non-financial risk.

For insurance contracts other than those to which the premium allocation approach described in paragraphs 53—59 or 69—70A has been applied, an entity shall also disclose reconciliations from the opening to the closing balances separately for each of:

- (a) the estimates of the present value of the future cash flows;
- (b) the risk adjustment for non-financial risk; and
- (c) the contractual service margin.

The objective of the reconciliations in paragraphs 100—101 is to provide different types of information about the insurance service result.

An entity shall separately disclose in the reconciliations required in paragraph 100 each of the following amounts related to services, if applicable:

- (a) insurance revenue;
- (b) insurance service expenses, showing separately:
 - (i) incurred claims (excluding investment components) and other incurred insurance service expenses;
 - (ii) amortisation of insurance acquisition cash flows;
 - (iii) changes that relate to past service, i.e. changes in fulfilment cash flows relating to the liability for incurred claims; and
 - (iv) changes that relate to future service, i.e. losses on onerous groups of contracts and reversals of such losses.
- (c) investment components excluded from insurance revenue and insurance service expenses (combined with refunds of premiums unless refunds of premiums are disclosed as part of the cash flows in the period described in paragraph 105 (a) (i)).

An entity shall separately disclose in the reconciliations required in paragraph 101 each of the following amounts related to services, if applicable:

- (a) changes that relate to future service, applying paragraphs B96—B118, showing separately:
 - (i) changes in estimates that adjust the contractual service margin;
 - (ii) changes in estimates that do not adjust the contractual service margin, i.e. losses on groups of onerous contracts and reversals of such losses; and
 - (iii) the effects of contracts initially recognised in the period.
- (b) changes that relate to current service, i.e.:
 - (i) the amount of the contractual service margin recognised in profit or loss to reflect the transfer of services;
 - (ii) the change in the risk adjustment for non-financial risk that does not relate to future service or past service; and
 - (iii) *experience adjustments* (see paragraphs B97 (c) and B113 (a)), excluding amounts relating to the risk adjustment for non-financial risk included in (ii).
- (c) changes that relate to past service, i.e. changes in fulfilment cash flows relating to incurred claims (see paragraphs B97 (b) and B113 (a)).

To complete the reconciliations in paragraphs 100—101, an entity shall also disclose separately each of the following amounts not related to services provided in the period, if applicable:

- (a) cash flows in the period, including:
 - (i) premiums received for insurance contracts issued (or paid for reinsurance contracts held);
 - (ii) insurance acquisition cash flows; and
 - (iii) incurred claims paid and other insurance service expenses paid for insurance contracts issued (or recovered under reinsurance contracts held), excluding insurance acquisition cash flows.
- (b) the effect of changes in the risk of non-performance by the issuer of reinsurance contracts held;
- (c) insurance finance income or expenses; and
- (d) any additional line items that may be necessary to understand the change in the net carrying amount of the insurance contracts.

An entity shall disclose a reconciliation from the opening to the closing balance of assets for insurance acquisition cash flows recognised applying paragraph 28B. An entity shall aggregate information for the reconciliation at a level that is consistent with that for the reconciliation of insurance contracts, applying paragraph 98.

- (c) die Höhe der unter Anwendung der Paragraphen 44 (e) und 45 (e) in der Periode erfolgswirksam erfassten vertraglichen Servicemarge,
 - (d) andere Beträge, falls vorhanden, zum Beispiel Erfahrungswertanpassungen in Bezug auf vereinnahmte Prämien, die sich nicht auf künftige Leistungen beziehen (siehe Paragraph B96 (a)).
- B125** Ein Unternehmen legt die versicherungstechnischen Erträge in Bezug auf die Abschlusskosten fest, indem es den Anteil der Beiträge, die sich auf die Wiedererlangung dieser Abschlusskosten beziehen, systematisch jeder Berichtsperiode auf der Grundlage des Zeitablaufs zuordnet. Den gleichen Betrag hat ein Unternehmen als versicherungstechnische Aufwendungen zu erfassen.
- B126** Wenn ein Unternehmen den Prämienallokationsansatz gemäß den Paragraphen 55–58 anwendet, entsprechen die versicherungstechnischen Erträge der Periode dem Betrag der der Periode zugeordneten erwarteten Prämieinnahmen (mit Ausnahme einer etwaigen Kapitalanlagekomponente und nach Anpassung um den Zeitwert des Geldes und um die Auswirkungen des Finanzrisikos, unter Anwendung von Paragraph 56, sofern anwendbar). Das Unternehmen ordnet die erwarteten Prämieinnahmen jeder Periode, in der Leistungen gemäß dem Versicherungsvertrag erbracht werden, wie folgt zu:
- (a) auf der Grundlage des Zeitablaufs, aber
 - (b) wenn das erwartete Muster der Befreiung vom Risiko während des Deckungszeitraums signifikant vom Zeitablauf abweicht, dann auf der Grundlage der erwarteten Zeitpunkte des Entstehens von versicherungstechnischen Aufwendungen.
- B127** Ein Unternehmen hat erforderlichenfalls von der Zuordnungsgrundlage nach Paragraph B126 (a) auf die Zuordnungsgrundlage nach Paragraph B126 (b) zu wechseln, und umgekehrt, wenn sich die Fakten und Umstände ändern.

Versicherungstechnische Finanzerträge oder -aufwendungen (Paragraphen 87–92)

- B128** Nach Paragraph 87 muss ein Unternehmen in den versicherungstechnischen Finanzerträgen und -aufwendungen auch die Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes und die Auswirkungen des Finanzrisikos sowie Änderungen dieser Auswirkungen berücksichtigen. Für die Zwecke von IFRS 17
- (a) sind Annahmen in Bezug auf die Inflation, die auf einem Preis- oder Kursindex oder auf den Preisen von Vermögenswerten mit inflationsabhängigen Renditen basieren, Annahmen, die sich auf das Finanzrisiko beziehen,
 - (b) sind Annahmen in Bezug auf die Inflation, die auf der Unternehmenserwartung in Bezug auf spezifische Preisänderungen basieren, keine Annahmen, die sich auf das Finanzrisiko beziehen, und
 - (c) sind Änderungen in der Bewertung einer Gruppe von Versicherungsverträgen, die durch Änderungen des Werts der zugrunde liegenden Referenzwerte (ohne Zugänge und Abgänge) verursacht wurden, Änderungen, die sich aus den Auswirkungen des Zeitwerts des Geldes und des finanziellen Risikos und aus Veränderungen bei diesen Auswirkungen ergeben.
- B129** Nach den Paragraphen 88–89 hat ein Unternehmen ein Bilanzierungswahlrecht auszuüben, d. h. es muss wählen, ob es die versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen der Periode **aufgliedert** in diejenigen, die es erfolgswirksam erfasst und diejenigen, die es im sonstigen Ergebnis erfasst. Ein Unternehmen hat dieses Wahlrecht der Rechnungslegungsmethode auf Portfolios von Versicherungsverträgen anzuwenden. Bei der Beurteilung, welche Rechnungslegungsmethode für ein Portfolio von Versicherungsverträgen unter Anwendung von Paragraph 13 von IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* die richtige ist, hat das Unternehmen für jedes Portfolio die Vermögenswerte zu berücksichtigen, die es hält, und wie es diese bilanziert.
- B130** Wenn Paragraph 88 (b) Anwendung findet, muss ein Unternehmen einen Betrag erfolgswirksam ausweisen, der ermittelt wird, indem die erwarteten gesamten versicherungstechnischen Finanzerträge oder -aufwendungen systematisch über die Laufzeit der Gruppe von Versicherungsverträgen aufgeteilt werden. In diesem Kontext ist eine systematische Aufteilung eine Aufteilung der gesamten erwarteten Finanzerträge oder -aufwendungen einer Gruppe von Versicherungsverträgen über die Laufzeit der Gruppe, die
- (a) auf den Merkmalen der Verträge basiert, ohne Bezugnahme auf Faktoren, welche die im Rahmen der Verträge erwarteten Zahlungsströme nicht beeinflussen. Beispielsweise darf die Aufteilung der Finanzerträge oder -aufwendungen nicht auf den erwarteten ausgewiesenen Renditen der Vermögenswerte basieren, wenn diese erwarteten ausgewiesenen Renditen die Zahlungsströme der Verträge in der Gruppe nicht beeinflussen.
 - (b) dazu führt, dass im sonstigen Ergebnis erfassten Beträge über die Laufzeit der Gruppe von Verträgen sich auf insgesamt null belaufen. Der im sonstigen Ergebnis erfasste kumulative Betrag ist zu jedem beliebigen Zeitpunkt die Differenz zwischen dem Buchwert der Gruppe von Verträgen und dem Betrag, zu dem die Gruppe bei Anwendung der systematischen Aufteilung bewertet würde.
- B131** Für Gruppen von Versicherungsverträgen, bei denen Änderungen der Annahmen, die sich auf das Finanzrisiko beziehen, keine wesentlichen Auswirkungen auf die an den Versicherungsnehmer ausgezahlten Beträge haben, wird die systematische Aufteilung anhand der in Paragraph B72 (e) (i) angegebenen Abzinsungssätze bestimmt.

- (c) the amount of the contractual service margin recognised in profit or loss in the period, applying paragraphs 44 (e) and 45 (e);
- (d) other amounts, if any, for example, experience adjustments for premium receipts other than those that relate to future service (see paragraph B96 (a)).

An entity shall determine insurance revenue related to insurance acquisition cash flows by allocating the portion of the premiums that relate to recovering those cash flows to each reporting period in a systematic way on the basis of the passage of time. An entity shall recognise the same amount as insurance service expenses. **B125**

When an entity applies the premium allocation approach in paragraphs 55—58, insurance revenue for the period is the amount of expected premium receipts (excluding any investment component and adjusted to reflect the time value of money and the effect of financial risk, if applicable, applying paragraph 56) allocated to the period. The entity shall allocate the expected premium receipts to each period of insurance contract services: **B126**

- (a) on the basis of the passage of time; but
- (b) if the expected pattern of release of risk during the coverage period differs significantly from the passage of time, then on the basis of the expected timing of incurred insurance service expenses.

An entity shall change the basis of allocation between paragraphs B126 (a) and B126 (b) as necessary if facts and circumstances change. **B127**

Insurance finance income or expenses (Paragraphs 87—92)

Paragraph 87 requires an entity to include in insurance finance income or expenses the effect of the time value of money and financial risk and changes therein. For the purposes of IFRS 17: **B128**

- (a) assumptions about inflation based on an index of prices or rates or on prices of assets with inflation-linked returns are assumptions that relate to financial risk;
- (b) assumptions about inflation based on an entity's expectation of specific price changes are not assumptions that relate to financial risk; and
- (c) changes in the measurement of a group of insurance contracts caused by changes in the value of underlying items (excluding additions and withdrawals) are changes arising from the effect of the time value of money and financial risk and changes therein.

Paragraphs 88—89 require an entity to make an accounting policy choice as to whether to disaggregate insurance finance income or expenses for the period between profit or loss and other comprehensive income. An entity shall apply its choice of accounting policy to portfolios of insurance contracts. In assessing the appropriate accounting policy for a portfolio of insurance contracts, applying paragraph 13 of IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*, the entity shall consider for each portfolio the assets that the entity holds and how it accounts for those assets. **B129**

If paragraph 88 (b) applies, an entity shall include in profit or loss an amount determined by a systematic allocation of the expected total finance income or expenses over the duration of the group of insurance contracts. In this context, a systematic allocation is an allocation of the total expected finance income or expenses of a group of insurance contracts over the duration of the group that: **B130**

- (a) is based on characteristics of the contracts, without reference to factors that do not affect the cash flows expected to arise under the contracts. For example, the allocation of the finance income or expenses shall not be based on expected recognised returns on assets if those expected recognised returns do not affect the cash flows of the contracts in the group;
- (b) results in the amounts recognised in other comprehensive income over the duration of the group of contracts totalling zero. The cumulative amount recognised in other comprehensive income at any date is the difference between the carrying amount of the group of contracts and the amount that the group would be measured at when applying the systematic allocation.

For groups of insurance contracts for which changes in assumptions that relate to financial risk do not have a substantial effect on the amounts paid to the policyholder, the systematic allocation is determined using the discount rates specified in paragraph B72 (e) (i). **B131**

Zwischenabschlüssen ändern möchte, wenn es in Folgeperioden seine Zwischenabschlüsse und seinen Jahresabschluss nach IFRS 17 erstellt. Die getroffene Wahl der Rechnungslegungsmethode hat das Unternehmen auf alle seine Gruppen der von ihm ausgestellten Versicherungsverträge und auf alle seine Gruppen gehaltener Rückversicherungsverträge anzuwenden.

ANHANG C

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRS 17 Versicherungsverträge.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- C1** IFRS 17 ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2023 beginnen. Wendet ein Unternehmen IFRS 17 früher an, hat es dies anzugeben. Eine frühere Anwendung ist zulässig, sofern das Unternehmen zum oder vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung von IFRS 17 gleichzeitig auch IFRS 9 *Finanzinstrumente* anwendet.
- C2** Für die Zwecke der in den Paragraphen C1 und C3–C33 enthaltenen Übergangsvorschriften
- (a) ist der Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung der Beginn des Geschäftsjahrs, in dem ein Unternehmen IFRS 17 zum ersten Mal anwendet, und
 - (b) ist der Übergangszeitpunkt der Beginn des Geschäftsjahrs, das dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung unmittelbar vorausgeht.
- C2A** Durch die Verlautbarung *Erstmalige Anwendung von IFRS 17 und IFRS 9 – Vergleichsinformationen*, veröffentlicht im Dezember 2021 wurden die Paragraphen C28A–C28E und C33A eingefügt. Entscheidet sich ein Unternehmen für die Anwendung der Paragraphen C28A–C28E und C33A, so hat es diese auch bei der erstmaligen Anwendung von IFRS 17 anzuwenden.
- C2B** Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 91, 96, 103 und B129 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Übergangsvorschriften

- C3** Ein Unternehmen hat IFRS 17 rückwirkend anzuwenden, es sei denn, dies ist undurchführbar, oder Paragraph C5A ist anwendbar. Dies gilt vorbehaltlich der folgenden Ausnahmeregelungen:
- (a) das Unternehmen ist nicht verpflichtet, die quantitativen Angaben gemäß Paragraph 28 (f) von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ zu machen, und
 - (b) das Unternehmen darf das Bilanzierungswahlrecht gemäß Paragraph B115 nicht auf Perioden vor dem Übergangszeitpunkt anwenden. Ein Unternehmen kann das Bilanzierungswahlrecht gemäß Paragraph B115 am oder nach dem Übergangszeitpunkt nur dann prospektiv anwenden, wenn es zum oder vor dem Zeitpunkt der Ausübung dieses Bilanzierungswahlrechts Risikominderungsbeziehungen designiert.
- C4** Zur rückwirkenden Anwendung von IFRS 17 hat ein Unternehmen zum Übergangszeitpunkt
- (a) jede Gruppe von Versicherungsverträgen so zu bestimmen, anzusetzen und zu bewerten, als ob IFRS 17 schon immer gegolten hätte,
 - (aa) alle als Vermögenswert angesetzten Abschlusskosten so zu bestimmen, anzusetzen und zu bewerten, als ob IFRS 17 schon immer gegolten hätte (mit der Ausnahme, dass ein Unternehmen nicht verpflichtet ist, die Werthaltigkeitsprüfung nach Paragraph 28E vor dem Übergangszeitpunkt anzuwenden),
 - (b) etwaige bestehenden Salden auszubuchen, die nicht bestehen würden, wenn IFRS 17 schon immer angewandt worden wäre, und
 - (c) etwaige resultierende Nettodifferenzen im Eigenkapital zu erfassen.
- C5** Nur dann, wenn es für ein Unternehmen undurchführbar ist, Paragraph C3 auf eine Gruppe von Versicherungsverträgen anzuwenden, hat es anstatt Paragraph C4 (a) die folgenden Ansätze anzuwenden:
- (a) den modifizierten rückwirkenden Ansatz gemäß den Paragraphen C6–C19A, vorbehaltlich des Paragraphen C6 (a), oder
 - (b) den Ansatz auf Basis des beizulegenden Zeitwerts gemäß den Paragraphen C20–C24B.
- C5A** Unbeschadet des Paragraphen C5 kann ein Unternehmen den Fair-Value-Ansatz gemäß den Paragraphen C20–C24B auf eine Gruppe von Versicherungsverträgen mit direkter Überschussbeteiligung, auf die das Unternehmen IFRS 17 rückwirkend anwenden könnte, nur dann anwenden, wenn
- (a) es das Wahlrecht ausübt, die Risikominderungsoption gemäß Paragraph B115 ab dem Übergangszeitpunkt prospektiv auf die Gruppe von Versicherungsverträgen anzuwenden, und
 - (b) es bereits vor dem Übergangszeitpunkt zur Minderung des finanziellen Risikos aus der Gruppe von Versicherungsverträgen Derivate oder erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertete nicht-derivative Finanzinstrumente oder gehaltene Rückversicherungsverträge eingesetzt hat, wie in Paragraph B115 festgelegt.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

statements when applying IFRS 17 in subsequent interim financial statements and in the annual reporting period. The entity shall apply its choice of accounting policy to all groups of insurance contracts it issues and groups of reinsurance contracts it holds.

APPENDIX C

Effective date and transition

This appendix is an integral part of IFRS 17 Insurance Contracts.

Effective date

An entity shall apply IFRS 17 for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2023. If an entity applies IFRS 17 earlier, it shall disclose that fact. Early application is permitted for entities that apply IFRS 9 *Financial Instruments* on or before the date of initial application of IFRS 17. **C1**

For the purposes of the transition requirements in paragraphs C1 and C3—C33: **C2**

- (a) the date of initial application is the beginning of the annual reporting period in which an entity first applies IFRS 17; and
- (b) the transition date is the beginning of the annual reporting period immediately preceding the date of initial application.

Initial Application of IFRS 17 and IFRS 9—Comparative Information, issued in December 2021, added paragraphs C28A — C28E and C33A. An entity that chooses to apply paragraphs C28A—C28E and C33A shall apply them on initial applica-tion of IFRS 17. **C2A**

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraphs 91, 96, 103 and B129. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. **C2B**

Transition

Unless it is impracticable to do so, or paragraph C5A applies, an entity shall apply IFRS 17 retrospectively, except that: **C3**

- (a) an entity is not required to present the quantitative information required by paragraph 28 (f) of IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹; and
- (b) an entity shall not apply the option in paragraph B115 for periods before the transition date. An entity may apply the option in paragraph B115 prospectively on or after the transition date if, and only if, the entity designates risk mitiga-tion relationships at or before the date it applies the option.

To apply IFRS 17 retrospectively, an entity shall at the transition date: **C4**

- (a) identify, recognise and measure each group of insurance contracts as if IFRS 17 had always applied;
- (aa) identify, recognise and measure any assets for insurance acquisition cash flows as if IFRS 17 had always applied (except that an entity is not required to apply the recoverability assessment in paragraph 28E before the transition date);
- (b) derecognise any existing balances that would not exist had IFRS 17 always applied; and
- (c) recognise any resulting net difference in equity.

If, and only if, it is impracticable for an entity to apply paragraph C3 for a group of insurance contracts, an entity shall apply the following approaches instead of applying paragraph C4 (a): **C5**

- (a) the modified retrospective approach in paragraphs C6—C19A, subject to paragraph C6 (a); or
- (b) the fair value approach in paragraphs C20—C24B.

Notwithstanding paragraph C5, an entity may choose to apply the fair value approach in paragraphs C20—C24B for a group of insurance contracts with direct participation features to which it could apply IFRS 17 retrospectively if, and only if: **C5A**

- (a) the entity chooses to apply the risk mitigation option in paragraph B115 to the group of insurance contracts prospectively from the transition date; and
- (b) the entity has used derivatives, non-derivative financial instruments measured at fair value through profit or loss, or reinsurance contracts held to mitigate financial risk arising from the group of insurance contracts, as specified in paragraph B115, before the transition date.

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

IFRIC INTERPRETATION 1

Änderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen

VERWEISE

- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- **IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss***
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)
- IAS 23 *Fremdkapitalkosten*
- IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 Viele Unternehmen sind verpflichtet, Sachanlagen zu demontieren, zu entfernen oder wiederherzustellen. In dieser Interpretation werden solche Verpflichtungen als „Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen“ bezeichnet. Gemäß IAS 16 umfassen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Sachanlagen die erstmalig geschätzten Kosten für die Demontage und das Entfernen der Sachanlage sowie die Wiederherstellung des Standorts, an dem sie sich befindet, d. h. die Verpflichtung, die ein Unternehmen entweder bei Erwerb der Sachanlage oder bei ihrer Umwidmung eingeht, d. h., wenn es die Sachanlage während eines gewissen Zeitraums zu anderen Zwecken als zur Herstellung von Vorräten nutzt. IAS 37 enthält Vorschriften zur Bewertung von Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen. Diese Interpretation enthält Leitlinien zur Bilanzierung der Auswirkung von Bewertungsänderungen bestehender Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- und ähnliche Verpflichtungen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation gilt für Bewertungsänderungen bei einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die sowohl
- (a) nach IAS 16 als Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer Sachanlage oder nach IFRS 16 als Teil der Kosten eines Nutzungsrechts als auch
 - (b) nach IAS 37 als Rückstellung angesetzt wurde.
- Rückstellungen für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen bestehen beispielsweise für den Abbruch einer Fabrikanlage, die Sanierung von Umweltschäden in der rohstoffgewinnenden Industrie oder die Entfernung einer Sachanlage.

FRAGESTELLUNG

- 3 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie zu bilanzieren ist, wenn sich die Bewertung einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen infolge eines der folgenden Ereignisse ändert:
- (a) Änderung des geschätzten Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen (z. B. Zahlungsströme), der für die Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist,
 - (b) Änderung des aktuellen marktbasierten Abzinsungssatzes im Sinne von Paragraph 47 von IAS 37 (dies schließt Änderungen des Zinseffekts und für die Verbindlichkeit spezifische Risiken ein) und
 - (c) Erhöhung, die den Zeitablauf widerspiegelt (dies wird auch als Aufzinsung bezeichnet).

BESCHLUSS

- 4 Bewertungsänderungen einer bestehenden Rückstellung für Entsorgungs-, Wiederherstellungs- oder ähnliche Verpflichtungen, die auf Änderungen der geschätzten Fälligkeit oder Höhe des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen, der zur Erfüllung der Verpflichtung erforderlich ist, oder auf einer Änderung des Abzinsungssatzes beruhen, sind gemäß den nachstehenden Paragraphen 5–7 zu bilanzieren.
- 5 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bewertet,
- (a) sind Änderungen der Rückstellung zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des dazugehörigen Vermögenswerts in der laufenden Periode hinzuzufügen oder gemäß Buchstabe b davon abzuziehen,

IFRIC INTERPRETATION 1

Changes in existing decommissioning, restoration and similar liabilities

REFERENCES

- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 16 *Property, plant and equipment* (as revised in 2003)
- IAS 23 *Borrowing costs*
- IAS 36 *Impairment of assets* (as revised in 2004)
- IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*
- IFRS 16 *Leases*
- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*

BACKGROUND

Many entities have obligations to dismantle, remove and restore items of property, plant and equipment. In this interpretation such obligations are referred to as 'decommissioning, restoration and similar liabilities'. Under IAS 16, the cost of an item of property, plant and equipment includes the initial estimate of the costs of dismantling and removing the item and restoring the site on which it is located, the obligation for which an entity incurs either when the item is acquired or as a consequence of having used the item during a particular period for purposes other than to produce inventories during that period. IAS 37 contains requirements on how to measure decommissioning, restoration and similar liabilities. This interpretation provides guidance on how to account for the effect of changes in the measurement of existing decommissioning, restoration and similar liabilities.

SCOPE

This interpretation applies to changes in the measurement of any existing decommissioning, restoration or similar liability that is both:

- (a) recognised as part of the cost of an item of property, plant and equipment in accordance with IAS 16 or as part of the cost of a right-of-use asset in accordance with IFRS 16; and
- (b) recognised as a liability in accordance with IAS 37.

For example, a decommissioning, restoration or similar liability may exist for decommissioning a plant, rehabilitating environmental damage in extractive industries, or removing equipment.

ISSUE

This interpretation addresses how the effect of the following events that change the measurement of an existing decommissioning, restoration or similar liability should be accounted for:

- (a) a change in the estimated outflow of resources embodying economic benefits (e.g. cash flows) required to settle the obligation;
- (b) a change in the current market-based discount rate as defined in paragraph 47 of IAS 37 (this includes changes in the time value of money and the risks specific to the liability); and
- (c) an increase that reflects the passage of time (also referred to as the unwinding of the discount).

CONSENSUS

Changes in the measurement of an existing decommissioning, restoration and similar liability that result from changes in the estimated timing or amount of the outflow of resources embodying economic benefits required to settle the obligation, or a change in the discount rate, shall be accounted for in accordance with paragraphs 5–7 below.

If the related asset is measured using the cost model:

- (a) subject to (b), changes in the liability shall be added to, or deducted from, the cost of the related asset in the current period;

- (b) darf der von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Vermögenswerts abgezogene Betrag seinen Buchwert nicht übersteigen; wenn eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert des Vermögenswerts übersteigt, ist dieser Überhang unmittelbar erfolgswirksam zu erfassen,
 - (c) hat das Unternehmen, wenn die Änderung zu einer Erhöhung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts führt, zu prüfen, ob dies ein Anhaltspunkt dafür ist, dass der neue Buchwert des Vermögenswerts nicht vollständig erzielbar sein könnte. Liegt ein solcher Anhaltspunkt vor, hat das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung zu prüfen, indem es seinen erzielbaren Betrag schätzt, und den Wertminderungsaufwand nach IAS 36 zu bilanzieren.
- 6 Wird der dazugehörige Vermögenswert nach dem Neubewertungsmodell bewertet,
- (a) gehen die Änderungen in die für diesen Vermögenswert angesetzte Neubewertungsrücklage ein, sodass
 - (i) eine Abnahme der Rückstellung (nach Buchstabe b) im sonstigen Ergebnis erfasst wird und zu einer Erhöhung der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital führt, es sei denn, sie macht eine in der Vergangenheit erfolgswirksam als Aufwand erfasste Abwertung desselben Vermögenswerts rückgängig und wird deshalb erfolgswirksam erfasst,
 - (ii) eine Erhöhung der Rückstellung erfolgswirksam erfasst wird, es sei denn, sie übersteigt den Betrag der entsprechenden Neubewertungsrücklage nicht und wird deshalb im sonstigen Ergebnis erfasst, was zu einer Minderung der Neubewertungsrücklage im Eigenkapital führt,
 - (b) ist in dem Fall, dass eine Abnahme der Rückstellung den Buchwert überschreitet, der angesetzt worden wäre, wenn der Vermögenswert nach dem Anschaffungskostenmodell bilanziert worden wäre, der Überhang umgehend erfolgswirksam zu erfassen,
 - (c) ist eine Änderung der Rückstellung ein Anhaltspunkt dafür, dass der Vermögenswert möglicherweise neu bewertet werden muss, um sicherzustellen, dass der Buchwert nicht wesentlich von dem abweicht, der unter Verwendung des beizulegenden Zeitwerts zum Abschlussstichtag ermittelt würde. Solche Neubewertungen sind bei der Bestimmung der Beträge, die nach Buchstabe a erfolgswirksam oder im sonstigen Ergebnis zu erfassen sind, zu berücksichtigen. Ist eine Neubewertung erforderlich, sind alle Vermögenswerte dieser Gruppe neu zu bewerten,
 - (d) ist nach IFRS 18 jeder **Posten** des sonstigen Ergebnisses in der Gesamtergebnisrechnung **als Einzelposten darzustellen**. Somit ist auch jede auf einer Änderung der Rückstellung beruhende Veränderung der Neubewertungsrücklage gesondert **zu kennzeichnen und als solche darzustellen**.
- 7 Der geänderte Abschreibungsbetrag wird über die gesamte Nutzungsdauer des Vermögenswerts abgeschrieben. Deshalb sind alle Änderungen der Rückstellung, die nach dem Ende der Nutzungsdauer des dazugehörigen Vermögenswerts anfallen, zum Zeitpunkt ihres Eintretens erfolgswirksam zu erfassen. Dies gilt sowohl für das Anschaffungskostenmodell als auch für das Neubewertungsmodell.
- 8 Die periodische Aufzinsung ist zum Zeitpunkt ihres Eintretens erfolgswirksam als **Zinsaufwand aus Verbindlichkeiten zu erfassen, die nicht aus Geschäftsvorfällen resultieren, welche lediglich die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, und – unter Anwendung von Paragraph 61 von IFRS 18 – der Kategorie „Finanzierung“ der Gewinn- und Verlustrechnung zuzuordnen**. Eine Aktivierung nach IAS 23 ist nicht zulässig.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 9 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. September 2004 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. September 2004 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 9A Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 6 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹
- 9B Mit dem im Januar 2016 veröffentlichten IFRS 16 wurde Paragraph 2 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.
- 9C Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 6 und 8 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 10 Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler* vorzunehmen.²

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

- (b) the amount deducted from the cost of the asset shall not exceed its carrying amount. If a decrease in the liability exceeds the carrying amount of the asset, the excess shall be recognised immediately in profit or loss;
- (c) if the adjustment results in an addition to the cost of an asset, the entity shall consider whether this is an indication that the new carrying amount of the asset may not be fully recoverable. If it is such an indication, the entity shall test the asset for impairment by estimating its recoverable amount, and shall account for any impairment loss, in accordance with IAS 36.

If the related asset is measured using the revaluation model:

- (a) changes in the liability alter the revaluation surplus or deficit previously recognised on that asset, so that:
 - (i) a decrease in the liability shall (subject to (b)) be recognised in other comprehensive income and increase the revaluation surplus within equity, except that it shall be recognised in profit or loss to the extent that it reverses a revaluation deficit on the asset that was previously recognised in profit or loss;
 - (ii) an increase in the liability shall be recognised in profit or loss, except that it shall be recognised in other comprehensive income and reduce the revaluation surplus within equity to the extent of any credit balance existing in the revaluation surplus in respect of that asset;
- (b) in the event that a decrease in the liability exceeds the carrying amount that would have been recognised had the asset been carried under the cost model, the excess shall be recognised immediately in profit or loss;
- (c) a change in the liability is an indication that the asset may have to be revalued in order to ensure that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the end of the reporting period. Any such revaluation shall be taken into account in determining the amounts to be recognised in profit or loss or in other comprehensive income under (a). If a revaluation is necessary, all assets of that class shall be revalued;
- (d) **IFRS 18 requires items of other comprehensive income to be presented as line items in the statement presenting comprehensive income.** In complying with this requirement, the change in the revaluation surplus arising from a change in the liability shall be separately identified and **presented** as such.

The adjusted depreciable amount of the asset is depreciated over its useful life. Therefore, once the related asset has reached the end of its useful life, all subsequent changes in the liability shall be recognised in profit or loss as they occur. This applies under both the cost model and the revaluation model.

The periodic unwinding of the discount shall be recognised in profit or loss as **interest expense from liabilities other than those that arise from transactions that involve only the raising of finance as it occurs and classified—applying paragraph 61 of IFRS 18—in the financing category of the statement of profit or loss.** Capitalisation under IAS 23 is not permitted.

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this interpretation for annual periods beginning on or after 1 September 2004. Earlier application is encouraged. If an entity applies the interpretation for a period beginning before 1 September 2004, it shall disclose that fact.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 6. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraph 2. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16.

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraphs 6 and 8. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

TRANSITION

Changes in accounting policies shall be accounted for according to the requirements of IAS 8 *Accounting policies, changes in accounting estimates and errors*².

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- 17 Mit der im Mai 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Jährliche Verbesserungen – Zyklus 2009–2011* wurde Paragraph 11 geändert. Diese Änderung ist rückwirkend gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*¹ auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Wendet ein Unternehmen diese Änderung an IAS 32 im Rahmen der im Mai 2012 veröffentlichten Verlautbarung *Jährliche Verbesserungen – Zyklus 2009–2011* auf eine frühere Periode an, so ist auch die Änderung an Paragraph 11 auf diese frühere Periode anzuwenden.
- 18 [gestrichen]
- 19 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen A8 und A10 geändert und die Paragraphen 15 und 18 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ANHANG

Beispiele für die Anwendung des Beschlusses

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation.

- A1 Dieser Anhang enthält sieben Beispiele für die Anwendung des IFRIC-Beschlusses. Die Beispiele stellen keine abschließende Liste dar; es sind auch andere Konstellationen denkbar. In jedem Beispiel wird davon ausgegangen, dass außer den im Beispiel genannten Gegebenheiten keine weiteren Bedingungen vorliegen, die eine Einstufung des Finanzinstruments als finanzielle Verbindlichkeit erforderlich machen würden, und dass das Finanzinstrument nicht alle der in den Paragraphen 16A und 16B oder 16C und 16D von IAS 32 beschriebenen Merkmale aufweist oder die dort genannten Bedingungen nicht erfüllt.

Uneingeschränktes Recht auf Ablehnung der Rücknahme (Paragraph 7)

Beispiel 1

Sachverhalt

- A2 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Dieser Ermessensspielraum ist in der Satzung nicht weiter ausgeführt und wird auch keinen Beschränkungen unterworfen. In der Vergangenheit hat das Unternehmen die Rücknahme von Geschäftsanteilen nie abgelehnt, obwohl der Vorstand hierzu berechtigt ist.

Einstufung

- A3 Das Unternehmen verfügt über das uneingeschränkte Recht, die Rücknahme abzulehnen. Folglich stellen die Geschäftsanteile Eigenkapital dar. IAS 32 stellt Grundsätze für die Einstufung auf, die auf den Vertragsbedingungen des Finanzinstruments beruhen, und merkt an, dass eine Zahlungshistorie oder beabsichtigte freiwillige Zahlungen keine Einstufung als Verbindlichkeit auslösen. In Paragraph AL26 von IAS 32 heißt es:

Wenn Vorzugsanteile nicht rücknahmefähig sind, hängt die angemessene Einstufung von den anderen mit ihnen verbundenen Rechten ab. Die Einstufung erfolgt nach Maßgabe der wirtschaftlichen Substanz der vertraglichen Vereinbarungen und der Begriffsbestimmungen für finanzielle Verbindlichkeiten und Eigenkapitalinstrumente. Wenn Ausschüttungen an Inhaber kumulativer oder nichtkumulativer Vorzugsanteile im Ermessensspielraum des Emittenten liegen, gelten die Anteile als Eigenkapitalinstrumente. Nicht beeinflusst wird die Einstufung eines Vorzugsanteils als Eigenkapitalinstrument oder als finanzielle Verbindlichkeit beispielsweise durch

- Ausschüttungen in der Vergangenheit,
- die Absicht, künftig Ausschüttungen vorzunehmen,
- eine mögliche nachteilige Auswirkung auf den Kurs der Stammanteile des Emittenten, falls keine Ausschüttungen vorgenommen werden (aufgrund von Beschränkungen hinsichtlich der Zahlung von Dividenden auf Stammanteile, wenn keine Dividenden auf Vorzugsanteile gezahlt werden),
- die Höhe der Rücklagen des Emittenten,
- eine Gewinn- oder Verlusterwartung des Emittenten für eine Berichtsperiode oder
- die Fähigkeit oder Unfähigkeit des Emittenten, die Höhe seines Periodengewinns oder -verlusts zu beeinflussen.

Beispiel 2

Sachverhalt

- A4 Die Satzung des Unternehmens besagt, dass Rücknahmen nach freiem Ermessen des Unternehmens durchgeführt werden. Sie führt jedoch weiter aus, dass ein Antrag auf Rücknahme automatisch genehmigt wird, sofern das Unternehmen mit dieser Zahlung nicht gegen lokale Liquiditäts- oder Rücklagenvorschriften verstößt.

¹ Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

Annual Improvements 2009—2011 Cycle, issued in May 2012, amended paragraph 11. An entity shall apply that amendment retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*¹ for annual periods beginning on or after 1 January 2013. If an entity applies that amendment to IAS 32 as a part of the *Annual Improvements 2009—2011 Cycle* (issued in May 2012) for an earlier period, the amendment in paragraph 11 shall be applied for that earlier period.

[deleted]

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs A8 and A10 and deleted paragraphs 15 and 18. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9.

APPENDIX

Examples of application of the consensus

This appendix is an integral part of the interpretation.

This appendix sets out seven examples of the application of the IFRIC consensus. The examples do not constitute an exhaustive list; other fact patterns are possible. Each example assumes that there are no conditions other than those set out in the facts of the example that would require the financial instrument to be classified as a financial liability and that the financial instrument does not have all the features or does not meet the conditions in paragraphs 16A and 16B or paragraphs 16C and 16D of IAS 32.

UNCONDITIONAL RIGHT TO REFUSE REDEMPTION (paragraph 7)

Example 1

Facts

The entity's charter states that redemptions are made at the sole discretion of the entity. The charter does not provide further elaboration or limitation on that discretion. In its history, the entity has never refused to redeem members' shares, although the governing board has the right to do so.

Classification

The entity has the unconditional right to refuse redemption and the members' shares are equity. IAS 32 establishes principles for classification that are based on the terms of the financial instrument and notes that a history of, or intention to make, discretionary payments does not trigger liability classification. Paragraph AG26 of IAS 32 states:

When preference shares are non-redeemable, the appropriate classification is determined by the other rights that attach to them. Classification is based on an assessment of the substance of the contractual arrangements and the definitions of a financial liability and an equity instrument. When distributions to holders of the preference shares, whether cumulative or non-cumulative, are at the discretion of the issuer, the shares are equity instruments. The classification of a preference share as an equity instrument or a financial liability is not affected by, for example:

- (a) a history of making distributions;
- (b) an intention to make distributions in the future;
- (c) a possible negative impact on the price of ordinary shares of the issuer if distributions are not made (because of restrictions on paying dividends on the ordinary shares if dividends are not paid on the preference shares);
- (d) the amount of the issuer's reserves;
- (e) an issuer's expectation of a profit or loss for a period; or
- (f) an ability or inability of the issuer to influence the amount of its profit or loss for the period.

Example 2

Facts

The entity's charter states that redemptions are made at the sole discretion of the entity. However, the charter further states that approval of a redemption request is automatic unless the entity is unable to make payments without violating local regulations regarding liquidity or reserves.

¹ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

Einstufung

- A17 Das Unternehmen stuft 12 000 WE der Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeit ein. Wie im Beispiel 4 erläutert, stellen Geschäftsanteile, die einem uneingeschränkten Rücknahmeverbot unterliegen, keine finanzielle Verbindlichkeit dar. Ein solches uneingeschränktes Verbot gilt für einen Betrag in Höhe des Erlöses aus der Ausgabe von Anteilen, die vor mehr als drei Jahren stattfand, weshalb dieser Betrag als Eigenkapital eingestuft wird. Der Betrag in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden, unterliegt jedoch keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot. Folglich entsteht durch die Ausgabe von Geschäftsanteilen in den letzten drei Jahren solange eine finanzielle Verbindlichkeit, bis diese Anteile nicht mehr rücknahmepflichtig sind. Das Unternehmen hat also eine finanzielle Verbindlichkeit in Höhe des Erlöses aus Anteilen, die in den letzten drei Jahren ausgegeben wurden, abzüglich etwaiger in diesem Zeitraum getätigter Rücknahmen.

Beispiel 7**Sachverhalt**

- A18 Das Unternehmen ist eine Genossenschaftsbank. Das lokale Gesetz, das die Tätigkeit von Genossenschaftsbanken regelt, schreibt vor, dass mindestens 50 Prozent der gesamten „offenen Verbindlichkeiten“ des Unternehmens (die laut Definition im Gesetz auch die Konten mit Geschäftsanteilen umfassen) in Form von eingezahltem Kapital der Mitglieder vorliegen muss. Diese Vorschrift hat zur Folge, dass eine Genossenschaft, bei der alle offenen Verbindlichkeiten in Form von Geschäftsanteilen vorliegen, sämtliche Anteile zurücknehmen kann. Am 31. Dezember 20X1 hat das Unternehmen offene Verbindlichkeiten von insgesamt 200 000 WE, wovon 125 000 WE auf Konten mit Geschäftsanteilen entfallen. Gemäß den Vertragsbedingungen für Konten mit Geschäftsanteilen ist der Inhaber berechtigt, eine Rücknahme seiner Anteile zu verlangen, und die Satzung des Unternehmens enthält keine Rücknahmebeschränkungen.

Einstufung

- A19 In diesem Beispiel werden die Geschäftsanteile als finanzielle Verbindlichkeiten eingestuft. Das Rücknahmeverbot ist mit den in den Paragraphen 19 und AL25 von IAS 32 beschriebenen Beschränkungen vergleichbar. Diese Beschränkung stellt eine bedingte Beeinträchtigung der Fähigkeit des Unternehmens dar, den fälligen Betrag einer finanziellen Verbindlichkeit zu begleichen, d. h. sie verhindert die Zahlung der Verbindlichkeit nur dann, wenn bestimmte Bedingungen erfüllt sind. So könnte das Unternehmen verpflichtet sein, den gesamten Betrag der Geschäftsanteile (125 000 WE) zurückzunehmen, wenn es alle anderen Verbindlichkeiten (75 000 WE) zurückgezahlt hätte. Folglich wird das Unternehmen durch das Rücknahmeverbot nicht daran gehindert, eine finanzielle Verbindlichkeit für eine Rücknahme einzugehen, die über eine bestimmte Anzahl von Geschäftsanteilen oder einen bestimmten Betrag des eingezahlten Kapitals hinausgeht. Es bietet dem Unternehmen nur die Möglichkeit, eine Rücknahme aufzuschieben, bis die Bedingung – in diesem Fall die Rückzahlung anderer Verbindlichkeiten – erfüllt ist. Die Geschäftsanteile unterliegen in diesem Beispiel keinem uneingeschränkten Rücknahmeverbot und sind daher als finanzielle Verbindlichkeit einzustufen.

IFRIC INTERPRETATION 5**Rechte auf Anteile an Fonds für Entsorgung, Rekultivierung und Umweltsanierung****VERWEISE**

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 10 *Konzernabschlüsse*
- IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 28 *Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

Classification

The entity classifies CU12 000 of the members' shares as financial liabilities. Consistently with the conclusions described in example 4, members' shares subject to an unconditional prohibition against redemption are not financial liabilities. Such an unconditional prohibition applies to an amount equal to the proceeds of shares issued before the preceding three years, and accordingly, this amount is classified as equity. However, an amount equal to the proceeds from any shares issued in the preceding three years is not subject to an unconditional prohibition on redemption. Accordingly, proceeds from the issue of members' shares in the preceding three years give rise to financial liabilities until they are no longer available for redemption of members' shares. As a result the entity has a financial liability equal to the proceeds of shares issued during the three preceding years, net of any redemptions during that period. **A17**

Example 7**Facts**

The entity is a cooperative bank. Local law governing the operations of cooperative banks state that at least 50 per cent of the entity's total 'outstanding liabilities' (a term defined in the regulations to include members' share accounts) has to be in the form of members' paid-in capital. The effect of the regulation is that if all of a cooperative's outstanding liabilities are in the form of members' shares, it is able to redeem them all. On 31 December 20X1 the entity has total outstanding liabilities of CU200 000, of which CU125 000 represent members' share accounts. The terms of the members' share accounts permit the holder to redeem them on demand and there are no limitations on redemption in the entity's charter. **A18**

Classification

In this example members' shares are classified as financial liabilities. The redemption prohibition is similar to the restrictions described in paragraphs 19 and AG25 of IAS 32. The restriction is a conditional limitation on the ability of the entity to pay the amount due on a financial liability, i.e. they prevent payment of the liability only if specified conditions are met. More specifically, the entity could be required to redeem the entire amount of members' shares (CU125 000) if it repaid all of its other liabilities (CU75 000). Consequently, the prohibition against redemption does not prevent the entity from incurring a financial liability to redeem more than a specified number of members' shares or amount of paid-in capital. It allows the entity only to defer redemption until a condition is met, i.e. the repayment of other liabilities. Members' shares in this example are not subject to an unconditional prohibition against redemption and are therefore classified as financial liabilities. **A19**

IFRIC INTERPRETATION 5**Rights to interests arising from decommissioning, restoration and environmental rehabilitation funds****REFERENCES**

- IFRS 9 *Financial Instruments*
- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*
- IFRS 11 *Joint Arrangements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures*
- IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*

IFRIC INTERPRETATION 6

Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik- Altgeräte

VERWEISE

- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 Nach Paragraph 17 von IAS 37 ist ein verpflichtendes Ereignis ein Ereignis der Vergangenheit, das zu einer gegenwärtigen Verpflichtung führt, zu deren Erfüllung ein Unternehmen keine realistische Alternative hat.
- 2 Nach Paragraph 19 von IAS 37 werden Rückstellungen nur für „diejenigen aus Ereignissen der Vergangenheit entstandenen Verpflichtungen angesetzt, die unabhängig von den künftigen Handlungen eines Unternehmens (z. B. der künftigen Geschäftstätigkeit) bestehen“.
- 3 Die Richtlinie der Europäischen Union über Elektro- und Elektronik-Altgeräte, welche die Sammlung, Behandlung, Verwertung und umweltgerechte Beseitigung von Altgeräten regelt, hat Fragen bezüglich des Ansatzzeitpunktes der durch die Entsorgung von Elektro- und Elektronik-Altgeräten entstehenden Verbindlichkeit aufgeworfen. Die Richtlinie unterscheidet zwischen „neuen“ und „historischen“ Altgeräten sowie zwischen Altgeräten aus Privathaushalten und Altgeräten aus anderer Verwendung. Neue Altgeräte betreffen Produkte, die nach dem 13. August 2005 verkauft wurden. Alle vor diesem Termin verkauften Haushaltsgeräte gelten als historische Altgeräte im Sinne der Richtlinie.
- 4 Die Richtlinie besagt, dass die Kosten für die Entsorgung historischer Haushaltsgeräte von den Herstellern des betreffenden Gerätetyps zu tragen sind, die sich in einem Zeitraum am Markt befinden, der in den anwendbaren Rechtsvorschriften eines jeden Mitgliedstaats festzulegen ist (Erfassungszeitraum). Die Richtlinie besagt weiter, dass jeder Mitgliedstaat einen Mechanismus einzurichten hat, mittels dessen die Hersteller einen anteiligen Kostenbeitrag, „z. B. im Verhältnis zu ihrem jeweiligen Marktanteil für den betreffenden Gerätetyp“, leisten.
- 5 Verschiedene in der Interpretation verwendete Begriffe, wie „Marktanteil“ und „Erfassungszeitraum“, können in den anwendbaren Rechtsvorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich definiert sein. Beispielsweise kann die Dauer des Erfassungszeitraums ein Jahr oder nur einen Monat betragen. Auch können die Bewertung des Marktanteils und die Formel für die Berechnung der Verpflichtung in den verschiedenen einzelstaatlichen Rechtsvorschriften unterschiedlich ausfallen. Diese Beispiele betreffen allerdings diese lediglich die Bewertung der Verbindlichkeit, die nicht in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fällt.

ANWENDUNGSBEREICH

- 6 Diese Interpretation enthält Leitlinien für den Ansatz von Verbindlichkeiten im Abschluss von Herstellern, die sich aus der Entsorgung gemäß der EU-Richtlinie über Elektro- und Elektronik-Altgeräte hinsichtlich des Verkaufs historischer Haushaltsgeräte ergeben.
- 7 Diese Interpretation behandelt weder neue Altgeräte noch historische Altgeräte, die nicht aus Privathaushalten stammen. Die Verbindlichkeit für eine derartige Entsorgung ist in IAS 37 hinreichend geregelt. Sollten jedoch in den einzelstaatlichen Rechtsvorschriften neue Altgeräte aus Privathaushalten auf die gleiche Art und Weise wie historische Altgeräte aus Privathaushalten behandelt werden, gelten die Grundsätze der Interpretation gemäß der in den Paragraphen 10–12 von IAS 8 vorgesehenen Hierarchie. Die Hierarchie von IAS 8 gilt auch für andere Vorschriften, die Verpflichtungen auf eine Art und Weise vorschreiben, die dem in der EU-Richtlinie genannten Kostenzuweisungsverfahren ähnelt.

IFRIC INTERPRETATION 6

Liabilities arising from participating in a specific market—waste electrical and electronic equipment

REFERENCES

- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*

BACKGROUND

Paragraph 17 of IAS 37 specifies that an obligating event is a past event that leads to a present obligation that an entity has 1
no realistic alternative to settling.

Paragraph 19 of IAS 37 states that provisions are recognised only for ‘obligations arising from past events existing inde- 2
pendently of an entity’s future actions’.

The European Union’s Directive on Waste Electrical and Electronic Equipment (WE&EE), which regulates the collection, 3
treatment, recovery and environmentally sound disposal of waste equipment, has given rise to questions about when the liability for the decommissioning of WE&EE should be recognised. The Directive distinguishes between ‘new’ and ‘his-
torical’ waste and between waste from private households and waste from sources other than private households. New waste relates to products sold after 13 August 2005. All household equipment sold before that date is deemed to give rise
to historical waste for the purposes of the Directive.

The Directive states that the cost of waste management for historical household equipment should be borne by producers 4
of that type of equipment that are in the market during a period to be specified in the applicable legislation of each Member State (the measurement period). The Directive states that each Member State shall establish a mechanism to have
producers contribute to costs proportionately ‘e.g. in proportion to their respective share of the market by type of equipment’.

Several terms used in the interpretation such as ‘market share’ and ‘measurement period’ may be defined very differently 5
in the applicable legislation of individual Member States. For example, the length of the measurement period might be a year or only one month. Similarly, the measurement of market share and the formulae for computing the obligation may
differ in the various national legislations. However, all of these examples affect only the measurement of the liability, which is not within the scope of the interpretation.

SCOPE

This interpretation provides guidance on the recognition, in the financial statements of producers, of liabilities for waste 6
management under the EU Directive on WE&EE in respect of sales of historical household equipment.

The interpretation addresses neither new waste nor historical waste from sources other than private households. The lia- 7
bility for such waste management is adequately covered in IAS 37. However, if, in national legislation, new waste from private households is treated in a similar manner to historical waste from private households, the principles of the inter-
pretation apply by reference to the hierarchy in paragraphs 10–12 of IAS 8. The IAS 8 hierarchy is also relevant for other regulations that impose obligations in a way that is similar to the cost attribution model specified in the EU Directive.

- 2 Diese Interpretation befasst sich mit der Wechselwirkung zwischen den Vorschriften von IAS 34 und der Erfassung des Wertminderungsaufwands von Geschäfts- oder Firmenwerten nach IAS 36 sowie mit ihrer Auswirkung auf spätere Zwischenabschlüsse und jährliche Abschlüsse.

FRAGESTELLUNG

- 3 Nach Paragraph 28 von IAS 34 hat ein Unternehmen in seinen Zwischenabschlüssen dieselben Rechnungslegungsmethoden anzuwenden wie in seinen jährlichen Abschlüssen. Darin heißt es, dass die „Häufigkeit der Berichterstattung eines Unternehmens (jährlich, halb- oder vierteljährlich) [...] die Höhe des Jahresergebnisses jedoch nicht beeinflussen [darf]. Um diese Zielsetzung zu erreichen, sind Bewertungen in Zwischenberichten unterjährig auf einer vom Geschäftsjahresbeginn bis zum Zwischenberichtstermin kumulierten Grundlage vorzunehmen.“
- 4 In Paragraph 124 von IAS 36 heißt es: „Ein für einen Geschäfts- oder Firmenwert erfasster Wertminderungsaufwand darf nicht in einer nachfolgenden Periode aufgeholt werden.“
- 5–6 [gestrichen]
- 7 Diese Interpretation betrifft die folgende Frage:
Muss ein Unternehmen den in einem Zwischenberichtszeitraum für den Geschäfts- oder Firmenwert erfassten Wertminderungsaufwand rückgängig machen, wenn kein oder ein geringerer Aufwand erfasst worden wäre, wenn die Wertminderungsprüfung erst zu einem späteren Abschlussstichtag vorgenommen worden wäre?

BESCHLUSS

- 8 Ein Unternehmen darf einen in einem Zwischenberichtszeitraum erfassten Wertminderungsaufwand für den Geschäfts- oder Firmenwert nicht wieder rückgängig machen.
- 9 Ein Unternehmen darf diesen Beschluss nicht analog auf andere Bereiche anwenden, in denen es zu einer Kollision zwischen dem IAS 34 und anderen Standards kommen kann.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 10 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. November 2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. November 2006 beginnen, hat es dies anzugeben. Diese Interpretation ist ab dem Zeitpunkt, ab dem IAS 36 angewendet wird, vorausschauend auf den Geschäfts- oder Firmenwert anzuwenden. Sie ist ab dem Zeitpunkt, ab dem die Bewertungskriterien von IAS 39 angewendet werden, vorausschauend auf Finanzinvestitionen in Eigenkapitalinstrumente oder in finanzielle Vermögenswerte, die zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert werden, anzuwenden.
- 11–13 [gestrichen]
- 14 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 1, 2, 7 und 8 geändert und die Paragraphen 5, 6 und 11–13 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 12

Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen

VERWEISE

- Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen¹
- IFRS 1 *Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards*
- IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*
- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*
- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 16 *Sachanlagen*
- IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*

The Interpretation addresses the interaction between the requirements of IAS 34 and the recognition of impairment losses on goodwill in IAS 36, and the effect of that interaction on subsequent interim and annual financial statements. 2

ISSUE

IAS 34 paragraph 28 requires an entity to apply the same accounting policies in its interim financial statements as are applied in its annual financial statements. It also states that ‘the frequency of an entity’s reporting (annual, half-yearly, or quarterly) shall not affect the measurement of its annual results. To achieve that objective, measurements for interim reporting purposes shall be made on a year-to-date basis.’ 3

IAS 36 paragraph 124 states that ‘An impairment loss recognised for goodwill shall not be reversed in a subsequent period.’ 4

[deleted] 5—6

The interpretation addresses the following issue: 7

Should an entity reverse impairment losses recognised in an interim period on goodwill if a loss would not have been recognised, or a smaller loss would have been recognised, had an impairment assessment been made only at the end of a subsequent reporting period?

CONSENSUS

An entity shall not reverse an impairment loss recognised in a previous interim period in respect of goodwill. 8

An entity shall not extend this consensus by analogy to other areas of potential conflict between IAS 34 and other standards. 9

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply the interpretation for annual periods beginning on or after 1 November 2006. Earlier application is encouraged. If an entity applies the interpretation for a period beginning before 1 November 2006, it shall disclose that fact. An entity shall apply the interpretation to goodwill prospectively from the date at which it first applied IAS 36; it shall apply the interpretation to investments in equity instruments or in financial assets carried at cost prospectively from the date at which it first applied the measurement criteria of IAS 39. 10

[deleted] 11—13

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 1, 2, 7 and 8 and deleted paragraphs 5, 6, 11—13. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9. 14

IFRIC INTERPRETATION 12

Service Concession Arrangements

REFERENCES

- *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*¹
- IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*
- IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*
- IFRS 9 *Financial Instruments*
- IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*
- IFRS 16 *Leases*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 16 *Property, Plant and Equipment*
- IAS 20 *Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance*

IFRIC INTERPRETATION 14

IAS 19 – Die Begrenzung eines leistungsorientierten Vermögenswerts,
Mindestdotierungsverpflichtungen und ihre Wechselwirkung

VERWEISE

- IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* (in der 2011 geänderten Fassung)
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

HINTERGRUND

- 1 In Paragraph 64 von IAS 19 wird die Bewertung eines Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan auf den jeweils niedrigeren Wert der Überdeckung des leistungsorientierten Plans und der Obergrenze für den Vermögenswert begrenzt. In Paragraph 8 von IAS 19 wird die Obergrenze für den Vermögenswert als der „Barwert eines wirtschaftlichen Nutzens in Form von Rückerstattungen aus dem Plan oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen an den Plan“ definiert. Es sind Fragen aufgekomen, wann Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen als verfügbar betrachtet werden sollten, vor allem dann, wenn Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen.
- 2 In vielen Ländern wurden Mindestdotierungsverpflichtungen festgelegt, um die Sicherheit der Zusagen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erhöhen, die Mitgliedern von Plänen für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemacht werden. Solche Verpflichtungen sehen normalerweise Mindestbeiträge vor, die über einen bestimmten Zeitraum an einen Plan zu leisten sind. Eine Mindestdotierungsverpflichtung kann daher die Fähigkeit des Unternehmens zur Minderung künftiger Beitragszahlungen einschränken.
- 3 Außerdem kann die Bewertungsobergrenze für einen Vermögenswert aus einem leistungsorientierten Plan dazu führen, dass eine Mindestdotierungsverpflichtung belastend wird. Normalerweise würde eine Vorschrift, Beitragszahlungen an einen Plan zu leisten, keine Auswirkungen auf die Bewertung des Vermögenswerts oder der Schuld aus einem leistungsorientierten Plan haben. Dies liegt daran, dass die Beträge zum Zeitpunkt der Zahlung Planvermögen werden und damit die zusätzliche Nettoschuld null beträgt. Eine Mindestdotierungsverpflichtung begründet jedoch eine Schuld, wenn die erforderlichen Beträge dem Unternehmen nach ihrer Zahlung nicht zur Verfügung stehen.
- 3A Im November 2009 änderte der International Accounting Standards Board IFRIC 14, um eine unbeabsichtigte Folge der Behandlung von Beitragsvorauszahlungen in bestimmten Fällen, in denen Mindestdotierungsverpflichtungen bestehen, zu beseitigen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation ist auf alle Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses aus leistungsorientierten Plänen und auf andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer aus leistungsorientierten Plänen anzuwenden.
- 5 Für die Zwecke dieser Interpretation bezeichnen Mindestdotierungsverpflichtungen alle Verpflichtungen zur Dotierung eines leistungsorientierten Plans, der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses oder andere langfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer beinhaltet.

FRAGESTELLUNGEN

- 6 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
 - (a) Wann sollen Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen im Sinne der in Paragraph 8 von IAS 19 definierten Obergrenze für den Vermögenswert als verfügbar betrachtet werden?
 - (b) Wie kann sich eine Mindestdotierungsverpflichtung auf die Verfügbarkeit künftiger Beitragsminderungen auswirken?
 - (c) Wann ist für eine Mindestdotierungsverpflichtung eine Schuld zu erfassen?

IFRIC INTERPRETATION 14

IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction

REFERENCES

- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 19 *Employee Benefits* (as amended in 2011)
- IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*

BACKGROUND

Paragraph 64 of IAS 19 limits the measurement of a net defined benefit asset to the lower of the surplus in the defined benefit plan and the asset ceiling. Paragraph 8 of IAS 19 defines the asset ceiling as 'the present value of any economic benefits available in the form of refunds from the plan or reductions in future contributions to the plan'. Questions have arisen about when refunds or reductions in future contributions should be regarded as available, particularly when a minimum funding requirement exists. 1

Minimum funding requirements exist in many countries to improve the security of the post-employment benefit promise made to members of an employee benefit plan. Such requirements normally stipulate a minimum amount or level of contributions that must be made to a plan over a given period. Therefore, a minimum funding requirement may limit the ability of the entity to reduce future contributions. 2

Further, the limit on the measurement of a defined benefit asset may cause a minimum funding requirement to be onerous. Normally, a requirement to make contributions to a plan would not affect the measurement of the defined benefit asset or liability. This is because the contributions, once paid, will become plan assets and so the additional net liability is nil. However, a minimum funding requirement may give rise to a liability if the required contributions will not be available to the entity once they have been paid. 3

In November 2009 the International Accounting Standards Board amended IFRIC 14 to remove an unintended consequence arising from the treatment of prepayments of future contributions in some circumstances when there is a minimum funding requirement. 3A

SCOPE

This Interpretation applies to all post-employment defined benefits and other long-term employee defined benefits. 4

For the purpose of this Interpretation, minimum funding requirements are any requirements to fund a post-employment or other long-term defined benefit plan. 5

ISSUES

The issues addressed in this Interpretation are: 6

- (a) when refunds or reductions in future contributions should be regarded as available in accordance with the definition of the asset ceiling in paragraph 8 of IAS 19.
- (b) how a minimum funding requirement might affect the availability of reductions in future contributions;
- (c) when a minimum funding requirement might give rise to a liability.

BESCHLUSS

Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen

- 7 Die Verfügbarkeit einer Rückerstattung oder Minderung künftiger Beitragszahlungen ist nach den Bedingungen des Plans und den im Rechtskreis des Plans maßgeblichen gesetzlichen Vorschriften zu bestimmen.
- 8 Ein wirtschaftlicher Nutzen in Form von Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen ist verfügbar, wenn das Unternehmen diesen Nutzen zu irgendeinem Zeitpunkt während der Laufzeit des Plans oder bei Begleichung der Planschulden realisieren kann. Ein solcher wirtschaftlicher Nutzen kann insbesondere auch dann verfügbar sein, wenn er zum Abschlussstichtag nicht sofort realisierbar ist.
- 9 Der verfügbare wirtschaftliche Nutzen ist von der beabsichtigten Verwendung der Überdeckung unabhängig. Ein Unternehmen hat den maximalen wirtschaftlichen Nutzen zu bestimmen, der aus Rückerstattungen, Minderungen künftiger Beitragszahlungen oder einer Kombination aus beidem verfügbar ist. Ein Unternehmen darf keinen wirtschaftlichen Nutzen aus einer Kombination von Rückerstattungen und Minderungen künftiger Beitragszahlungen erfassen, wenn diese auf sich gegenseitig ausschließenden Annahmen beruhen.
- 10 Nach **IAS 8** hat ein Unternehmen Angaben zu den am Abschlussstichtag bestehenden Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten zu machen, die ein beträchtliches Risiko dahingehend enthalten, dass eine wesentliche Anpassung des Buchwerts des in der Bilanz ausgewiesenen Nettovermögenswerts **oder** der in der Bilanz ausgewiesenen Nettoschuld erforderlich wird. Hierzu können auch Angaben zu etwaigen Einschränkungen hinsichtlich der gegenwärtigen Realisierbarkeit der Überdeckung gehören oder die Angabe, auf welcher Grundlage der verfügbare wirtschaftliche Nutzen bestimmt wurde.

Als Rückerstattung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen***Rückerstattungsanspruch***

- 11 Für ein Unternehmen, das einen unbedingten Anspruch auf eine Rückerstattung hat, ist die Rückerstattung verfügbar
- während der Laufzeit des Plans unter der Annahme, dass die Planschulden nicht beglichen werden müssen, um die Rückerstattung zu erhalten (in einigen Rechtskreisen kann ein Unternehmen z. B. während der Laufzeit des Plans einen Rückerstattungsanspruch haben, der unabhängig davon besteht, ob die Planschulden beglichen sind), oder
 - unter der Annahme, dass die Planschulden nach und nach beglichen werden, bis alle Berechtigten aus dem Plan ausgeschieden sind, oder
 - unter der Annahme, dass die Planschulden vollständig durch ein einmaliges Ereignis beglichen werden (d. h. bei der Beendigung des Plans).
- Ein unbedingter Rückerstattungsanspruch kann unabhängig vom Deckungsgrad des Plans zum Abschlussstichtag bestehen.
- 12 Wenn Rückerstattungsansprüche für Überdeckungen von dem Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer zukünftiger Ereignisse abhängen, die das Unternehmen nicht vollständig beeinflussen kann, so hat das Unternehmen keinen unbedingten Anspruch und darf keinen Vermögenswert erfassen.

Bewertung des wirtschaftlichen Nutzens

- 13 Der wirtschaftliche Nutzen einer verfügbaren Rückerstattung entspricht dem Betrag der Überdeckung zum Abschlussstichtag (dem beizulegenden Zeitwert des Planvermögens abzüglich des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung), auf dessen Rückerstattung das Unternehmen Anspruch hat, abzüglich aller zugehörigen Kosten. Ist eine Rückerstattung beispielsweise mit einer anderen Steuer als der Ertragsteuer belegt, so ist der Betrag der Rückerstattung abzüglich dieser Steuer zu bestimmen.
- 14 Bei der Bewertung des verfügbaren Betrags einer Rückerstattung im Falle der Beendigung des Plans (Paragraph 11 (c)) sind die dem Plan entstehenden Kosten für die Begleichung der Planschulden und die Abwicklung der Rückerstattung zu berücksichtigen. Beispielsweise hat ein Unternehmen Honorare in Abzug zu bringen, wenn diese vom Plan und nicht vom Unternehmen gezahlt werden, sowie die Kosten für etwaige Versicherungsprämien, die zur Absicherung der Schuld bei der Beendigung notwendig sind.
- 15 Wird der Betrag einer Rückerstattung als voller Betrag oder Teil der Überdeckung und nicht als fester Betrag bestimmt, hat das Unternehmen keine Abzinsung für den Zeitwert des Geldes vorzunehmen, selbst wenn die Rückerstattung erst zu einem späteren Zeitpunkt realisiert werden kann.

Als Beitragsminderung verfügbarer wirtschaftlicher Nutzen

- 16 Besteht keine Mindestdotierungsverpflichtung für Beitragszahlungen für künftige Dienstjahre, so entspricht der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen dem künftigen Dienstzeitaufwand für das Unternehmen für die erwartete Laufzeit des Plans oder die erwartete Lebensdauer des Unternehmens, je nachdem, welche der beiden Perioden die kürzere ist. Nicht im künftigen Dienstzeitaufwand für das Unternehmen enthalten sind die Beiträge, die von den Arbeitnehmern geleistet werden.

Availability of a refund or reduction in future contributions

An entity shall determine the availability of a refund or a reduction in future contributions in accordance with the terms and conditions of the plan and any statutory requirements in the jurisdiction of the plan. 7

An economic benefit, in the form of a refund or a reduction in future contributions, is available if the entity can realise it at some point during the life of the plan or when the plan liabilities are settled. In particular, such an economic benefit may be available even if it is not realisable immediately at the end of the reporting period. 8

The economic benefit available does not depend on how the entity intends to use the surplus. An entity shall determine the maximum economic benefit that is available from refunds, reductions in future contributions or a combination of both. An entity shall not recognise economic benefits from a combination of refunds and reductions in future contributions based on assumptions that are mutually exclusive. 9

In accordance with IAS 8, the entity shall disclose information about the key sources of estimation uncertainty at the end of the reporting period that have a significant risk of causing a material adjustment to the carrying amount of the net asset or liability recognised in the statement of financial position. This might include disclosure of any restrictions on the current realisability of the surplus or disclosure of the basis used to determine the amount of the economic benefit available. 10

The economic benefit available as a refund

The right to a refund

A refund is available to an entity only if the entity has an unconditional right to a refund: 11

- (a) during the life of the plan, without assuming that the plan liabilities must be settled in order to obtain the refund (e.g. in some jurisdictions, the entity may have a right to a refund during the life of the plan, irrespective of whether the plan liabilities are settled); or
- (b) assuming the gradual settlement of the plan liabilities over time until all members have left the plan; or
- (c) assuming the full settlement of the plan liabilities in a single event (i.e. as a plan wind-up).

An unconditional right to a refund can exist whatever the funding level of a plan at the end of the reporting period.

If the entity's right to a refund of a surplus depends on the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within its control, the entity does not have an unconditional right and shall not recognise an asset. 12

Measurement of the economic benefit

An entity shall measure the economic benefit available as a refund as the amount of the surplus at the end of the reporting period (being the fair value of the plan assets less the present value of the defined benefit obligation) that the entity has a right to receive as a refund, less any associated costs. For instance, if a refund would be subject to a tax other than income tax, an entity shall measure the amount of the refund net of the tax. 13

In measuring the amount of a refund available when the plan is wound up (paragraph 11 (c)), an entity shall include the costs to the plan of settling the plan liabilities and making the refund. For example, an entity shall deduct professional fees if these are paid by the plan rather than the entity, and the costs of any insurance premiums that may be required to secure the liability on wind-up. 14

If the amount of a refund is determined as the full amount or a proportion of the surplus, rather than a fixed amount, an entity shall make no adjustment for the time value of money, even if the refund is realisable only at a future date. 15

The economic benefit available as a contribution reduction

If there is no minimum funding requirement for contributions relating to future service, the economic benefit available as a reduction in future contributions is the future service cost to the entity for each period over the shorter of the expected life of the plan and the expected life of the entity. The future service cost to the entity excludes amounts that will be borne by employees. 16

- 17 Die bei der Ermittlung des künftigen Dienstzeitaufwands zugrunde gelegten Annahmen müssen sowohl mit den Annahmen, die bei der Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung herangezogen werden, als auch mit der Situation zum Abschlussstichtag nach IAS 19 vereinbar sein. Aus diesem Grund hat ein Unternehmen so lange von künftig unveränderten Leistungen des Plans auszugehen, bis dieser geändert wird, und eine unveränderte Belegschaft anzunehmen, solange es die Zahl der am Plan teilnehmenden Arbeitnehmer nicht reduziert. In letzteren Fall hat es die geplante Reduzierung der Belegschaft bei der Annahme zu berücksichtigen.

Auswirkung einer Mindestdotierungsverpflichtung auf den als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbaren wirtschaftlichen Nutzen

- 18 Ein Unternehmen hat jede Mindestdotierungsverpflichtung zu einem festgelegten Zeitpunkt daraufhin zu analysieren, welche Beiträge (a) zur Deckung einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für zurückliegende Dienstjahre und (b) zur Deckung der künftigen Dienstjahre erforderlich sind.
- 19 Beiträge zur Deckung einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze für bereits geleistete Dienstjahre haben keinen Einfluss auf künftige Beiträge für künftige Dienstjahre. Diese können zur Erfassung einer Schuld gemäß den Paragraphen 23–26 führen.
- 20 Unterliegen Beiträge für künftige Dienstjahre einer Mindestdotierungsverpflichtung, ist der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen die Summe aus
- (a) allen Beträgen, durch die sich künftige Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichten sind, verringern, weil das Unternehmen eine Vorauszahlung geleistet (d. h. den Betrag vor seiner Fälligkeit gezahlt) hat, und
 - (b) dem gemäß den Paragraphen 16 und 17 geschätzten künftigen Dienstzeitaufwand in jeder Periode abzüglich der geschätzten Beiträge, die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre in diesen Perioden zu entrichten wären, wenn keine Vorauszahlung gemäß Buchstabe a erfolgt wäre.
- 21 Bei der Schätzung der im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichtenden Beiträge hat das Unternehmen die Auswirkungen etwaiger Überdeckungen zu berücksichtigen, die anhand der Mindestdotierung, aber unter Ausschluss der in Paragraph 20 (a) genannten Vorauszahlung bestimmt werden. Die vom Unternehmen zugrunde gelegten Annahmen müssen mit der Mindestdotierung und für den Fall, dass in dieser Dotierung ein Faktor unberücksichtigt bleibt, sowohl mit den bei Bestimmung der leistungsorientierten Verpflichtung zugrunde gelegten Annahmen als auch mit der Situation zum Abschlussstichtag nach IAS 19 vereinbar sein. In der Schätzung sind alle Änderungen zu berücksichtigen, die sich ergeben werden, wenn das Unternehmen die Mindestbeiträge zum Fälligkeitstermin entrichtet. Nicht berücksichtigt werden dürfen dagegen Auswirkungen von Änderungen, die bezüglich der Bedingungen der Mindestdotierung erwartet werden, zum Abschlussstichtag aber noch nicht in Kraft oder vertraglich vereinbart sind.
- 22 Falls bei der Bestimmung des in Paragraph 20 (b) genannten Betrags die im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung für künftige Dienstjahre zu entrichtenden Beiträge den künftigen Dienstzeitaufwand nach IAS 19 in einer beliebigen Periode übersteigen, reduziert sich der als Minderung künftiger Beitragszahlungen verfügbare wirtschaftliche Nutzen um diesen Differenzbetrag. Der nach Paragraph 20 (b) zu ermittelnde Betrag kann jedoch niemals kleiner als null sein.

Fälle, in denen für eine Mindestdotierungsverpflichtung eine Schuld zu erfassen ist

- 23 Falls ein Unternehmen im Rahmen einer Mindestdotierungsverpflichtung aufgrund einer bestehenden Unterschreitung der Mindestdotierungsgrenze zusätzliche Beiträge für bereits geleistete Dienstjahre einzuzahlen hat, muss es ermitteln, ob die zu zahlenden Beiträge nach ihrer Einzahlung in den Plan als Rückerstattungen oder Minderungen künftiger Beitragszahlungen verfügbar sein werden.
- 24 Für zu zahlende Beiträge, die nach ihrer Einzahlung in den Plan nicht verfügbar sein werden, hat das Unternehmen zum Zeitpunkt des Entstehens der Verpflichtung eine Schuld zu erfassen. Diese Schuld führt zu einer Reduzierung des Nettovermögenswerts aus einem leistungsorientierten Plan oder zu einer Erhöhung der Nettoschuld aus einem leistungsorientierten Plan, sodass durch die Anwendung von Paragraph 64 von IAS 19 bei der Leistung der Beitragszahlungen kein Gewinn oder Verlust entstehen dürfte.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 27 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig.
- 27A Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 26 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

An entity shall determine the future service costs using assumptions consistent with those used to determine the defined benefit obligation and with the situation that exists at the end of the reporting period as determined by IAS 19. Therefore, an entity shall assume no change to the benefits to be provided by a plan in the future until the plan is amended and shall assume a stable workforce in the future unless the entity makes a reduction in the number of employees covered by the plan. In the latter case, the assumption about the future workforce shall include the reduction. 17

The effect of a minimum funding requirement on the economic benefit available as a reduction in future contributions

An entity shall analyse any minimum funding requirement at a given date into contributions that are required to cover (a) an existing shortfall for past service on the minimum funding basis and (b) future service. 18

Contributions to cover any existing shortfall on the minimum funding basis in respect of services already received do not affect future contributions for future service. They may give rise to a liability in accordance with paragraphs 23–26. 19

If there is a minimum funding requirement for contributions relating to future service, the economic benefit available as a reduction in future contributions is the sum of: 20

- (a) any amount that reduces future minimum funding requirement contributions for future service because the entity made a prepayment (ie paid the amount before being required to do so); and
- (b) the estimated future service cost in each period in accordance with paragraphs 16 and 17, less the estimated minimum funding requirement contributions that would be required for future service in those periods if there were no prepayment as described in (a).

An entity shall estimate the future minimum funding requirement contributions for future service taking into account the effect of any existing surplus determined using the minimum funding basis but excluding the prepayment described in paragraph 20 (a). An entity shall use assumptions consistent with the minimum funding basis and, for any factors not specified by that basis, assumptions consistent with those used to determine the defined benefit obligation and with the situation that exists at the end of the reporting period as determined by IAS 19. The estimate shall include any changes expected as a result of the entity paying the minimum contributions when they are due. However, the estimate shall not include the effect of expected changes in the terms and conditions of the minimum funding basis that are not substantively enacted or contractually agreed at the end of the reporting period. 21

When an entity determines the amount described in paragraph 20 (b), if the future minimum funding requirement contributions for future service exceed the future IAS 19 service cost in any given period, that excess reduces the amount of the economic benefit available as a reduction in future contributions. However, the amount described in paragraph 20 (b) can never be less than zero. 22

When a minimum funding requirement may give rise to a liability

If an entity has an obligation under a minimum funding requirement to pay contributions to cover an existing shortfall on the minimum funding basis in respect of services already received, the entity shall determine whether the contributions payable will be available as a refund or reduction in future contributions after they are paid into the plan. 23

To the extent that the contributions payable will not be available after they are paid into the plan, the entity shall recognise a liability when the obligation arises. The liability shall reduce the net defined benefit asset or increase the net defined benefit liability so that no gain or loss is expected to result from applying paragraph 64 of IAS 19 when the contributions are paid. 24

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this Interpretation for annual periods beginning on or after 1 January 2008. Earlier application is permitted. 27

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 26. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹ 27A

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

- 27B Mit der Verlautbarung *Vorauszahlungen im Rahmen von Mindestdotierungsverpflichtungen* wurden der Paragraph 3A hinzugefügt und die Paragraphen 16–18 und 20–22 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2011 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Änderungen auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- 27C Mit (der 2011 geänderten Fassung von) IAS 19 wurden die Paragraphen 1, 6, 17 und 24 geändert und die Paragraphen 25 und 26 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IAS 19 (in der 2011 geänderten Fassung) an, so hat es diese Änderungen anzuwenden.
- 27D Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 10 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 28 Diese Interpretation ist vom Beginn der ersten Berichtsperiode, die im ersten Abschluss, für den diese Interpretation gilt, dargestellt wird, anzuwenden. Alle Anpassungen aufgrund der erstmaligen Anwendung dieser Interpretation sind in den Gewinnrücklagen zu Beginn dieser Periode zu erfassen.
- 29 Die in den Paragraphen 3A, 16–18 und 20–22 vorgenommenen Änderungen sind mit Beginn der frühesten Vergleichsperiode, die im ersten nach dieser Interpretation erstellten Abschluss dargestellt ist, anzuwenden. Falls ein Unternehmen diese Interpretation schon vor Anwendung der Änderungen angewandt hat, hat es die aus der Anwendung der Änderungen resultierende Anpassung mit Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode in den Gewinnrücklagen zu erfassen.

IFRIC INTERPRETATION 16

Absicherung einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb

VERWEISE

- IFRS 9 *Finanzinstrumente*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

HINTERGRUND

- 1 Viele berichtende Unternehmen haben Investitionen in ausländische Geschäftsbetriebe (im Sinne von Paragraph 8 von IAS 21). Solche ausländischen Geschäftsbetriebe können Tochterunternehmen, assoziierte Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen oder Niederlassungen sein. Nach IAS 21 hat ein Unternehmen für jeden ausländischen Geschäftsbetrieb als funktionale Währung die Währung des primären Wirtschaftsumfelds des betreffenden Geschäftsbetriebs festzulegen. Bei der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines ausländischen Geschäftsbetriebs in die Darstellungswährung hat ein Unternehmen bis zum Abgang des ausländischen Geschäftsbetriebs Währungsumrechnungsdifferenzen im sonstigen Ergebnis zu erfassen.
- 2 Die Voraussetzungen für eine Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen für das aus einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb resultierende Währungsrisiko sind nur erfüllt, wenn das Nettovermögen dieses ausländischen Geschäftsbetriebs im Abschluss enthalten ist¹. Bei dem in Bezug auf das Währungsrisiko aufgrund einer Nettoinvestition in einen ausländischen Geschäftsbetrieb abgesicherten Geschäft kann es sich um den Betrag des Nettovermögens handeln, der dem Buchwert des Nettovermögens des ausländischen Geschäftsbetriebs entspricht oder geringer als dieser ist.
- 3 Nach IFRS 9 müssen für die Bilanzierung einer Sicherungsbeziehung ein zulässiges Grundgeschäft und ein zulässiges Sicherungsinstrument designiert werden. Besteht im Fall einer Absicherung einer Nettoinvestition eine designierte Sicherungsbeziehung, wird der Gewinn oder Verlust aus dem Sicherungsinstrument, das als effektive Absicherung der Nettoinvestition bestimmt ist, zusammen mit den Währungsumrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des ausländischen Geschäftsbetriebs im sonstigen Ergebnis erfasst.

¹ Dies ist der Fall bei Konzernabschlüssen, Abschlüssen, bei denen Finanzinvestitionen wie Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen unter Verwendung der Equity-Methode bilanziert werden, und bei Abschlüssen, die eine Niederlassung oder eine gemeinschaftliche Tätigkeit im Sinne von IFRS 11 *Gemeinschaftliche Vereinbarungen* umfassen.

Prepayments of a Minimum Funding Requirement added paragraph 3A and amended paragraphs 16—18 and 20—22. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2011. Earlier application is permitted. If an entity applies the amendments for an earlier period, it shall disclose that fact. 27B

IAS 19 (as amended in 2011) amended paragraphs 1, 6, 17 and 24 and deleted paragraphs 25 and 26. An entity shall apply those amendments when it applies IAS 19 (as amended in 2011). 27C

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 10. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 27D

TRANSITION

An entity shall apply this Interpretation from the beginning of the first period presented in the first financial statements to which the Interpretation applies. An entity shall recognise any initial adjustment arising from the application of this Interpretation in retained earnings at the beginning of that period. 28

An entity shall apply the amendments in paragraphs 3A, 16—18 and 20—22 from the beginning of the earliest comparative period presented in the first financial statements in which the entity applies this Interpretation. If the entity had previously applied this Interpretation before it applies the amendments, it shall recognise the adjustment resulting from the application of the amendments in retained earnings at the beginning of the earliest comparative period presented. 29

IFRIC INTERPRETATION 16

Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation

REFERENCES

- IFRS 9 *Financial Instruments*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

BACKGROUND

Many reporting entities have investments in foreign operations (as defined in IAS 21 paragraph 8). Such foreign operations may be subsidiaries, associates, joint ventures or branches. IAS 21 requires an entity to determine the functional currency of each of its foreign operations as the currency of the primary economic environment of that operation. When translating the results and financial position of a foreign operation into a presentation currency, the entity is required to recognise foreign exchange differences in other comprehensive income until it disposes of the foreign operation. 1

Hedge accounting of the foreign currency risk arising from a net investment in a foreign operation will apply only when the net assets of that foreign operation are included in the financial statements.¹ The item being hedged with respect to the foreign currency risk arising from the net investment in a foreign operation may be an amount of net assets equal to or less than the carrying amount of the net assets of the foreign operation. 2

IFRS 9 requires the designation of an eligible hedged item and eligible hedging instruments in a hedge accounting relationship. If there is a designated hedging relationship, in the case of a net investment hedge, the gain or loss on the hedging instrument that is determined to be an effective hedge of the net investment is recognised in other comprehensive income and is included with the foreign exchange differences arising on translation of the results and financial position of the foreign operation. 3

¹ This will be the case for consolidated financial statements, financial statements in which investments such as associates or joint ventures are accounted for using the equity method and financial statements that include a branch or a joint operation as defined in IFRS 11 *Joint Arrangements*.

IFRIC INTERPRETATION 17

Sachdividenden an Eigentümer

VERWEISE

- IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse* (überarbeitet 2008)
- IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*
- IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben*
- IFRS 10 *Konzernabschlüsse*
- IFRS 13 *Bewertung zum beizulegenden Zeitwert*
- **IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss***
- IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*

HINTERGRUND

- 1 Unternehmen schütten an ihre Eigentümer, die in dieser Eigenschaft handeln, zuweilen andere Vermögenswerte als Zahlungsmittel (Sachwerte) als Dividenden aus. In solchen Fällen kann das Unternehmen seinen Eigentümern auch das Wahlrecht einräumen, entweder Sachwerte oder einen Barausgleich zu erhalten. Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien zur Bilanzierung dieser Art von Dividendenausschüttungen zur Verfügung zu stellen.
- 2 Die International Financial Reporting Standards (IFRS) enthalten keine Leitlinien dahingehend, wie die Unternehmen Ausschüttungen an seine Eigentümer (üblicherweise als „Dividenden“ bezeichnet) zu bewerten haben. Nach **IFRS 18** muss das Unternehmen die Einzelheiten zu Dividenden, die als Ausschüttungen an Eigentümer erfasst werden, in der Eigenkapitalveränderungsrechnung **darstellen** oder im Anhang **angeben**.

ANWENDUNGSBEREICH

- 3 Diese Interpretation gilt für die folgenden Arten von ohne Gegenleistung erfolgenden Ausschüttungen von Vermögenswerten an die Eigentümer eines Unternehmens, die in ihrer Eigenschaft als Eigentümer handeln:
 - (a) Ausschüttungen von Sachwerten (z. B. Sachanlagen, Geschäftsbetriebe laut Definition in IFRS 3, Eigentumsanteile an einem anderen Unternehmen oder einer Veräußerungsgruppe laut Definition in IFRS 5) und
 - (b) Ausschüttungen, die Eigentümer wahlweise als Sachwerte oder als Barausgleich erhalten können.
- 4 Diese Interpretation gilt nur für Dividendenausschüttungen, bei denen die Eigentümer von Eigenkapitalinstrumenten derselben Gruppe gleich behandelt werden.
- 5 Diese Interpretation gilt nicht für die Ausschüttung eines Sachwerts, wenn dieser vor und nach der Ausschüttung letztlich der Verfügungsgewalt derselben Partei bzw. Parteien unterliegt. Diese Ausnahme gilt für den Einzel- und den Konzernabschluss des Unternehmens, das die Dividende ausschüttet.
- 6 Gemäß Paragraph 5 gilt diese Interpretation nicht, wenn der Sachwert vor wie auch nach der Ausschüttung letztlich der Verfügungsgewalt derselben Parteien unterliegt. In Paragraph B2 von IFRS 3 ist festgelegt: „Von einer Gruppe von Personen wird angenommen, dass sie ein Unternehmen beherrscht, wenn sie aufgrund vertraglicher Vereinbarungen gemeinsam die Möglichkeit hat, dessen Finanz- und Geschäftspolitik zu bestimmen, um aus dessen Geschäftstätigkeiten Nutzen zu ziehen.“ Daher gilt diese Interpretation aufgrund der Tatsache, dass der Vermögenswert vor und nach der Ausschüttung der Verfügungsgewalt derselben Parteien unterliegt, nicht für Dividendenausschüttungen, wenn eine Gruppe einzelner Anteilseigner, an die die Dividende ausgeschüttet wird, aufgrund vertraglicher Vereinbarungen die endgültige gemeinsame Verfügungsgewalt über das ausschüttende Unternehmen hat.
- 7 Gemäß Paragraph 5 gilt diese Interpretation nicht, wenn das Unternehmen einige seiner Eigentumsanteile an einem Tochterunternehmen ausschüttet, dabei aber die Verfügungsgewalt über das Tochterunternehmen behält. Wenn die Dividendenausschüttung dazu führt, dass das Unternehmen lediglich einen nicht beherrschenden Anteil an seinem Tochterunternehmen hält, hat es diese Ausschüttung gemäß IFRS 10 zu bilanzieren.

IFRIC INTERPRETATION 17

Distributions of Non-cash Assets to Owners

REFERENCES

- IFRS 3 *Business Combinations* (as revised in 2008)
- IFRS 5 *Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations*
- IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*
- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*
- IFRS 13 *Fair Value Measurement*
- **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements***
- IAS 10 *Events after the Reporting Period*

BACKGROUND

Sometimes an entity distributes assets other than cash (non-cash assets) as dividends to its owners acting in their capacity 1 as owners. In those situations, an entity may also give its owners a choice of receiving either non-cash assets or a cash alternative. The IFRIC received requests for guidance on how an entity should account for such distributions.

International Financial Reporting Standards (IFRSs) do not provide guidance on how an entity should measure 2 distributions to its owners (commonly referred to as dividends). **IFRS 18** requires an entity to present details of dividends recognised as distributions to owners either in the statement of changes in equity **or to disclose them in the notes.**

SCOPE

This Interpretation applies to the following types of non-reciprocal distributions of assets by an entity to its owners 3 acting in their capacity as owners:

- (a) distributions of non-cash assets (eg items of property, plant and equipment, businesses as defined in IFRS 3, owner-ship interests in another entity or disposal groups as defined in IFRS 5); and
- (b) distributions that give owners a choice of receiving either non-cash assets or a cash alternative.

This Interpretation applies only to distributions in which all owners of the same class of equity instruments are 4 treated equally.

This Interpretation does not apply to a distribution of a non-cash asset that is ultimately controlled by the same party or 5 parties before and after the distribution. This exclusion applies to the separate, individual and consolidated financial statements of an entity that makes the distribution.

In accordance with paragraph 5, this Interpretation does not apply when the non-cash asset is ultimately controlled by the 6 same parties both before and after the distribution. Paragraph B2 of IFRS 3 states that 'A group of individuals shall be regarded as controlling an entity when, as a result of contractual arrangements, they collectively have the power to govern its financial and operating policies so as to obtain benefits from its activities.' Therefore, for a distribution to be outside the scope of this Interpretation on the basis that the same parties control the asset both before and after the distribution, a group of individual shareholders receiving the distribution must have, as a result of contractual arrangements, such ultimate collective power over the entity making the distribution.

In accordance with paragraph 5, this Interpretation does not apply when an entity distributes some of its ownership inter- 7 ests in a subsidiary but retains control of the subsidiary. The entity making a distribution that results in the entity recognising a non-controlling interest in its subsidiary accounts for the distribution in accordance with IFRS 10.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- 18 Diese Interpretation ist vorausschauend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet das Unternehmen diese Interpretation auf ein vor dem 1. Juli 2009 beginnendes Geschäftsjahr an, so hat es dies anzugeben und ebenfalls die Standards IFRS 3 (überarbeitet 2008), IAS 27 (in der im Mai 2008 geänderten Fassung) und IFRS 5 (in der durch diese Interpretation geänderten Fassung) anzuwenden.
- 19 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 10 wurde Paragraph 7 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 10 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- 20 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 13 wurde Paragraph 17 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 13 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- 21 Durch IFRS 18, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 2 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 19

Tilgung finanzieller Verbindlichkeiten durch Eigenkapitalinstrumente

VERWEISE

- Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen¹
- IFRS 2 Anteilsbasierte Vergütung
- IFRS 3 Unternehmenszusammenschlüsse
- IFRS 9 Finanzinstrumente
- IFRS 13 Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
- IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss
- IAS 8 Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses
- IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung

HINTERGRUND

- 1 Der Schuldner und der Gläubiger können die Bedingungen einer finanziellen Verbindlichkeit neu aushandeln und dabei vereinbaren, dass der Schuldner die Verbindlichkeit durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten an den Gläubiger ganz oder teilweise tilgt. Transaktionen dieser Art werden zuweilen als „Debt-For-Equity-Swaps“ bezeichnet. Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien für die Bilanzierung solcher Transaktionen zur Verfügung zu stellen.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie ein Unternehmen zu bilanzieren hat, wenn die Bedingungen einer finanziellen Verbindlichkeit neu ausgehandelt werden und dabei beschlossen wird, dass das Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung dieser Verbindlichkeit Eigenkapitalinstrumente an den Gläubiger ausgibt. Sie betrifft nicht die Bilanzierung des Gläubigers.
- 3 Das Unternehmen darf diese Interpretation nicht auf Transaktionen anwenden, bei denen
- (a) der Gläubiger gleichzeitig auch direkter oder indirekter Anteilseigner ist und in dieser Eigenschaft handelt,
 - (b) der Gläubiger und das Unternehmen vor und nach der Transaktion von derselben Partei/denselben Parteien beherrscht werden und die Transaktion ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach eine Kapitalausschüttung des Unternehmens oder eine Kapitaleinlage in das Unternehmen einschließt,
 - (c) die Möglichkeit einer Tilgung durch Ausgabe von Eigenkapitalinstrumenten bereits in den ursprünglichen Bedingungen der finanziellen Verbindlichkeit vorgesehen waren.

¹ Dieses Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen des IASB wurde im Jahr 2001 vom IASB übernommen und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this Interpretation prospectively for annual periods beginning on or after 1 July 2009. Retrospective application is not permitted. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for a period beginning before 1 July 2009, it shall disclose that fact and also apply IFRS 3 (as revised in 2008), IAS 27 (as amended in May 2008) and IFRS 5 (as amended by this Interpretation). 18

IFRS 10, issued in May 2011, amended paragraph 7. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 10. 19

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraph 17. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13. 20

IFRS 18 issued in April 2024 amended paragraph 2. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. 21

IFRIC INTERPRETATION 19

Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments

REFERENCES

- *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*¹
- IFRS 2 *Share-based Payment*
- IFRS 3 *Business Combinations*
- IFRS 9 *Financial Instruments*
- IFRS 13 *Fair Value Measurement*
- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 32 *Financial Instruments: Presentation*

BACKGROUND

A debtor and creditor might renegotiate the terms of a financial liability with the result that the debtor extinguishes the liability fully or partially by issuing equity instruments to the creditor. These transactions are sometimes referred to as 'debt for equity swaps'. The IFRIC has received requests for guidance on the accounting for such transactions. 1

SCOPE

This Interpretation addresses the accounting by an entity when the terms of a financial liability are renegotiated and result in the entity issuing equity instruments to a creditor of the entity to extinguish all or part of the financial liability. It does not address the accounting by the creditor. 2

An entity shall not apply this Interpretation to transactions in situations where: 3

- (a) the creditor is also a direct or indirect shareholder and is acting in its capacity as a direct or indirect existing shareholder.
- (b) the creditor and the entity are controlled by the same party or parties before and after the transaction and the substance of the transaction includes an equity distribution by, or contribution to, the entity.
- (c) extinguishing the financial liability by issuing equity shares is in accordance with the original terms of the financial liability.

¹ The reference is to the IASC's *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, adopted by the Board in 2001 and in effect when the Interpretation was developed.

FRAGESTELLUNGEN

- 4 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
- (a) Sind die von einem Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente als „gezahltes Entgelt“ im Sinne von Paragraph 3.3.3 von IFRS 9 anzusehen?
 - (b) Wie hat das Unternehmen die zur Tilgung der finanziellen Verbindlichkeit ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente beim erstmaligen Ansatz zu bewerten?
 - (c) Wie hat das Unternehmen etwaige Differenzen zwischen dem Buchwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit und dem Betrag, der bei der erstmaligen Bewertung der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente angesetzt wird, zu erfassen?

BESCHLUSS

- 5 Eigenkapitalinstrumente, die das Unternehmen zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgibt, sind gezahltes Entgelt im Sinne von Paragraph 3.3.3 von IFRS 9. Nach Paragraph 3.3.1 von IFRS 9 darf das Unternehmen eine finanzielle Verbindlichkeit (oder einen Teil derselben) erst ausbuchen, wenn sie getilgt ist.
- 6 Eigenkapitalinstrumente, die zur vollständigen oder teilweisen Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit an einen Gläubiger ausgegeben werden, sind bei ihrem erstmaligen Ansatz zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten, es sei denn, dieser lässt sich nicht verlässlich ermitteln.
- 7 Lässt sich der beizulegende Zeitwert der ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente nicht verlässlich ermitteln, so sind sie mit dem beizulegenden Zeitwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit anzusetzen. Schließt eine getilgte finanzielle Verbindlichkeit eine kurzfristig abrufbare finanzielle Verbindlichkeit (wie eine Sichteinlage) ein, ist bei der Bestimmung ihres beizulegenden Zeitwerts Paragraph 47 von IFRS 13 außer Acht zu lassen.
- 8 Wird nur ein Teil der finanziellen Verbindlichkeit getilgt, hat das Unternehmen zu beurteilen, ob sich aus einem Teil des gezahlten Entgelts eine Änderung der Bedingungen des noch ausstehenden Teils der Verbindlichkeit ergibt. Ist dies der Fall, hat das Unternehmen das gezahlte Entgelt auf den getilgten und den noch ausstehenden Teil der Verbindlichkeit aufzuteilen. Bei dieser Aufteilung hat das Unternehmen alle relevanten Fakten und Umstände der Transaktion zu berücksichtigen.
- 9 Nach Paragraph 3.3.3 von IFRS 9 ist die Differenz zwischen dem Buchwert der getilgten finanziellen Verbindlichkeit (bzw. des getilgten Teils derselben) und dem gezahlten Entgelt erfolgswirksam zu erfassen. Die ausgegebenen Eigenkapitalinstrumente sind zu dem Zeitpunkt, zu dem die finanzielle Verbindlichkeit (oder ein Teil derselben) getilgt wird, erstmals zu bewerten und anzusetzen.
- 10 Wird nur ein Teil der finanziellen Verbindlichkeit getilgt, so ist das Entgelt nach Paragraph 8 aufzuteilen. Bei der Beurteilung der Frage, ob sich eine wesentliche Änderung der Bedingungen der noch ausstehenden Verbindlichkeit ergibt, ist der Teil des Entgelts, der der noch ausstehenden Verbindlichkeit zugewiesen wird, zu berücksichtigen. Ergibt sich eine wesentliche Änderung der noch ausstehenden Verbindlichkeit, so hat das Unternehmen die Änderung nach Paragraph 3.3.2 von IFRS 9 als Tilgung der ursprünglichen Verbindlichkeit und Ansatz einer neuen Verbindlichkeit zu bilanzieren.
- 11 Das Unternehmen hat **einen** gemäß den Paragraphen 9 und 10 angesetzte Gewinn oder Verlust als gesonderten **Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen oder im Anhang anzugeben**.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS UND ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- 12 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2010 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf Berichtsperioden an, die vor dem 1. Juli 2010 beginnen, hat es dies anzugeben.
- 13 Gemäß IAS 8 hat das Unternehmen eine Änderung der Rechnungslegungsmethode ab dem Beginn der frühesten dargestellten Vergleichsperiode anzuwenden.
- 14 [gestrichen]
- 15 Mit dem im Mai 2011 veröffentlichten IFRS 13 wurde Paragraph 7 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 13 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.
- 16 [gestrichen]
- 17 Mit dem im Juli 2014 veröffentlichten IFRS 9 wurden die Paragraphen 4, 5, 7, 9 und 10 geändert und die Paragraphen 14 und 16 gestrichen. Wendet ein Unternehmen IFRS 9 an, hat es diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.
- 18 **Durch IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 11 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.**

ISSUES

This Interpretation addresses the following issues:

- (a) Are an entity's equity instruments issued to extinguish all or part of a financial liability 'consideration paid' in accordance with paragraph 3.3.3 of IFRS 9?
- (b) How should an entity initially measure the equity instruments issued to extinguish such a financial liability?
- (c) How should an entity account for any difference between the carrying amount of the financial liability extinguished and the initial measurement amount of the equity instruments issued?

CONSENSUS

The issue of an entity's equity instruments to a creditor to extinguish all or part of a financial liability is consideration paid in accordance with paragraph 3.3.3 of IFRS 9. An entity shall remove a financial liability (or part of a financial liability) from its statement of financial position when, and only when, it is extinguished in accordance with paragraph 3.3.1 of IFRS 9.

When equity instruments issued to a creditor to extinguish all or part of a financial liability are recognised initially, an entity shall measure them at the fair value of the equity instruments issued, unless that fair value cannot be reliably measured.

If the fair value of the equity instruments issued cannot be reliably measured then the equity instruments shall be measured to reflect the fair value of the financial liability extinguished. In measuring the fair value of a financial liability extinguished that includes a demand feature (eg a demand deposit), paragraph 47 of IFRS 13 is not applied.

If only part of the financial liability is extinguished, the entity shall assess whether some of the consideration paid relates to a modification of the terms of the liability that remains outstanding. If part of the consideration paid does relate to a modification of the terms of the remaining part of the liability, the entity shall allocate the consideration paid between the part of the liability extinguished and the part of the liability that remains outstanding. The entity shall consider all relevant facts and circumstances relating to the transaction in making this allocation.

The difference between the carrying amount of the financial liability (or part of a financial liability) extinguished, and the consideration paid, shall be recognised in profit or loss, in accordance with paragraph 3.3.3 of IFRS 9. The equity instruments issued shall be recognised initially and measured at the date the financial liability (or part of that liability) is extinguished.

When only part of the financial liability is extinguished, consideration shall be allocated in accordance with paragraph 8. The consideration allocated to the remaining liability shall form part of the assessment of whether the terms of that remaining liability have been substantially modified. If the remaining liability has been substantially modified, the entity shall account for the modification as the extinguishment of the original liability and the recognition of a new liability as required by paragraph 3.3.2 of IFRS 9.

An entity shall **present** a gain or loss recognised in accordance with paragraphs 9 and 10 as a separate line item in **the statement of profit or loss or disclose it** in the notes.

EFFECTIVE DATE AND TRANSITION

An entity shall apply this Interpretation for annual periods beginning on or after 1 July 2010. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for a period beginning before 1 July 2010, it shall disclose that fact.

An entity shall apply a change in accounting policy in accordance with IAS 8 from the beginning of the earliest comparative period presented.

[deleted]

IFRS 13, issued in May 2011, amended paragraph 7. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 13.

[deleted]

IFRS 9, as issued in July 2014, amended paragraphs 4, 5, 7, 9 and 10 and deleted paragraphs 14 and 16. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 9.

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 11. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

IFRIC INTERPRETATION 20

Abraumbeseitigungskosten im Tagebau

VERWEISE

- *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung*¹
- *IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss*
- *IAS 2 Vorräte*
- *IAS 16 Sachanlagen*
- *IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte*

HINTERGRUND

- 1 Im Tagebau kann es für Unternehmen erforderlich sein, nicht verwertbares Gesteinsmaterial (Abraum) zu beseitigen, um Zugang zu den Erzvorkommen zu erhalten. Diese Tätigkeit wird als Abraumbeseitigung bezeichnet.
- 2 In der Erschließungsphase eines Bergwerks (d. h. vor Beginn der Produktion) werden die Abraumbeseitigungskosten in der Regel als Teil der abschreibungsfähigen Kosten für die Anlage, Erschließung und Errichtung des Bergwerks aktiviert. Diese aktivierten Kosten werden ab Beginn der Produktion planmäßig abgeschrieben, und zwar üblicherweise nach der leistungsabhängigen Abschreibungsmethode.
- 3 Auch während der Produktionsphase kann das Bergbauunternehmen laufend Abraum beseitigen müssen, sodass ihm weitere Abraumbeseitigungskosten entstehen.
- 4 Der in der Produktionsphase beseitigte Abraum ist nicht immer zu 100 Prozent unverwertbar. Oft handelt es sich um eine Mischung aus Erz und Abfallmaterial. Dabei kann das Verhältnis Erz-zu-Abfall (Abraumverhältnis) von einem unwirtschaftlich niedrigen bis hin zu einem profitabel hohen Prozentsatz reichen. Bei der Beseitigung von Abraum mit niedrigem Abraumverhältnis kann dennoch für die Vorratsproduktion nutzbares Material gefördert werden. Außerdem können dadurch tiefer liegende Gesteinsschichten zugänglich werden, die ein höheres Erz-zu-Abfall-Verhältnis aufweisen. Ein Bergbauunternehmen kann aus der Abraumbeseitigung folglich zwei Arten von Nutzen ziehen: verwertbares Erz, das für die Vorratsproduktion eingesetzt werden kann, und ein besserer Zugang zu weiteren Erzvorkommen für den späteren Abbau.
- 5 Diese Interpretation betrifft die Frage, zu welchem Zeitpunkt und auf welche Weise diese beiden bei der Abraumbeseitigung entstehenden Arten von Nutzen getrennt zu bilanzieren sind und wie diese Nutzen beim erstmaligen Ansatz und danach zu bewerten sind.

ANWENDUNGSBEREICH

- 6 Diese Interpretation ist auf Abraumbeseitigungskosten anzuwenden, die im Tagebau während der Produktionsphase anfallen (bei der Produktion anfallende Abraumbeseitigungskosten).

FRAGESTELLUNGEN

- 7 Diese Interpretation betrifft die folgenden Fragen:
 - (a) Wie sind die bei der Produktion anfallenden Abraumbeseitigungskosten zu aktivieren?
 - (b) Wie ist der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung erstmals zu bewerten? und
 - (c) Wie ist der Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung in der Folge zu bewerten?

¹ Dieses *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* wurde im Jahr 2010 herausgegeben und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

IFRIC INTERPRETATION 20

Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine

REFERENCES

- *Conceptual Framework for Financial Reporting*¹
- **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements***
- IAS 2 *Inventories*
- IAS 16 *Property, Plant and Equipment*
- IAS 38 *Intangible Assets*

BACKGROUND

In surface mining operations, entities may find it necessary to remove mine waste materials ('overburden') to gain access 1
to mineral ore deposits. This waste removal activity is known as 'stripping'.

During the development phase of the mine (before production begins), stripping costs are usually capitalised as part of the 2
depreciable cost of building, developing and constructing the mine. Those capitalised costs are depreciated or amortised
on a systematic basis, usually by using the units of production method, once production begins.

A mining entity may continue to remove overburden and to incur stripping costs during the production phase of the mine. 3

The material removed when stripping in the production phase will not necessarily be 100 per cent waste; often it will be a 4
combination of ore and waste. The ratio of ore to waste can range from uneconomic low grade to profitable high grade.
Removal of material with a low ratio of ore to waste may produce some usable material, which can be used to produce
inventory. This removal might also provide access to deeper levels of material that have a higher ratio of ore to waste.
There can therefore be two benefits accruing to the entity from the stripping activity: usable ore that can be used to pro-
duce inventory and improved access to further quantities of material that will be mined in future periods.

This Interpretation considers when and how to account separately for these two benefits arising from the stripping activ- 5
ity, as well as how to measure these benefits both initially and subsequently.

SCOPE

This Interpretation applies to waste removal costs that are incurred in surface mining activity during the production phase 6
of the mine ('production stripping costs').

ISSUES

This Interpretation addresses the following issues: 7

- (a) recognition of production stripping costs as an asset;
- (b) initial measurement of the stripping activity asset; and
- (c) subsequent measurement of the stripping activity asset.

¹ The reference is to the *Conceptual Framework for Financial Reporting*, issued in 2010 and in effect when the Interpretation was developed.

ANHANG A

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile der Interpretation.

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- A2 Das Unternehmen hat diese Interpretation auf bei der Produktion anfallende Abraumbeseitigungskosten anzuwenden, die seit Beginn der frühesten dargestellten Periode angefallen sind.
- A3 In der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Periode ist jeder zuvor ausgewiesene Saldo eines Vermögenswerts aus der Abraumbeseitigung während der Produktion („früherer Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung“) als Teil des bestehenden Vermögenswerts, dem die Abraumbeseitigung zuzuordnen ist, auszuweisen, sofern ein identifizierbarer Teil des Erzkörpers verbleibt, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zugeordnet werden kann. Diese Salden werden über die verbleibende erwartete Nutzungsdauer des identifizierten Teils des Erzkörpers, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zuzuordnen ist, planmäßig abgeschrieben.
- A4 Lässt sich kein Teil des Erzkörpers ermitteln, dem der frühere Vermögenswert aus der Abraumbeseitigung zugeordnet werden kann, sind diese Salden in der Eröffnungsbilanz der frühesten dargestellten Periode in den Gewinnrücklagen auszuweisen.

IFRIC INTERPRETATION 21

Abgaben

VERWEISE

- IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 12 *Ertragsteuern*
- IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*
- IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen und Personen*
- IAS 34 *Zwischenberichterstattung*
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*
- IFRIC 6 *Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte*

HINTERGRUND

- 1 Die öffentliche Hand kann Unternehmen zur Entrichtung von Abgaben verpflichten. Das IFRIC wurde ersucht, den Unternehmen Leitlinien zur Bilanzierung solcher Abgaben in ihren Abschlüssen zur Verfügung zu stellen. Insbesondere sollte geklärt werden, zu welchem Zeitpunkt eine Verpflichtung zur Entrichtung einer solchen Abgabe zu erfassen ist, wenn nach IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen* bilanziert wird.

ANWENDUNGSBEREICH

- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie Verpflichtungen zur Entrichtung einer Abgabe, die in den Anwendungsbereich von IAS 37 fallen, zu bilanzieren sind. Sie betrifft auch die Bilanzierung von Verpflichtungen zur Entrichtung einer Abgabe, deren Zeitpunkt und Betrag feststehen.
- 3 Diese Interpretation betrifft nicht die Bilanzierung von Kosten, die durch die Erfassung einer Verpflichtung zur Entrichtung einer Abgabe verursacht werden. Ob für eine Verpflichtung zur Zahlung einer Abgabe ein Vermögenswert oder ein Aufwand zu erfassen ist, haben die Unternehmen auf der Grundlage anderer Standards zu entscheiden.

APPENDIX A

Effective date and transition

This appendix is an integral part of the Interpretation and has the same authority as the other parts of the Interpretation.

An entity shall apply this Interpretation for annual periods beginning on or after 1 January 2013. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact. **A1**

An entity shall apply this Interpretation to production stripping costs incurred on or after the beginning of the earliest period presented. **A2**

As at the beginning of the earliest period presented, any previously recognised asset balance that resulted from stripping activity undertaken during the production phase ('predecessor stripping asset') shall be reclassified as a part of an existing asset to which the stripping activity related, to the extent that there remains an identifiable component of the ore body with which the predecessor stripping asset can be associated. Such balances shall be depreciated or amortised over the remaining expected useful life of the identified component of the ore body to which each predecessor stripping asset balance relates. **A3**

If there is no identifiable component of the ore body to which that predecessor stripping asset relates, it shall be recognised in opening retained earnings at the beginning of the earliest period presented. **A4**

IFRIC INTERPRETATION 21

Levies

REFERENCES

- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 12 *Income Taxes*
- IAS 20 *Accounting for Governments Grants and Disclosures of Government Assistance*
- IAS 24 *Related Party Disclosures*
- IAS 34 *Interim Financial Reporting*
- IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*
- IFRIC 6 *Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment*

BACKGROUND

A government may impose a levy on an entity. The IFRS Interpretations Committee received requests for guidance on the accounting for levies in the financial statements of the entity that is paying the levy. The question relates to when to recognise a liability to pay a levy that is accounted for in accordance with IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. **1**

SCOPE

This Interpretation addresses the accounting for a liability to pay a levy if that liability is within the scope of IAS 37. It also addresses the accounting for a liability to pay a levy whose timing and amount is certain. **2**

This Interpretation does not address the accounting for the costs that arise from recognising a liability to pay a levy. Entities should apply other Standards to decide whether the recognition of a liability to pay a levy gives rise to an asset or an expense. **3**

- (a) nicht anzusetzen, wenn am Ende der Zwischenberichtsperiode keine gegenwärtige Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe besteht, aber
 - (b) anzusetzen, wenn am Ende der Zwischenberichtsperiode eine gegenwärtige Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabe besteht.
- 14 Hat das Unternehmen eine Abgabenvorauszahlung geleistet, ist aber gegenwärtig noch nicht zur Zahlung dieser Abgabe verpflichtet, so hat es einen Vermögenswert anzusetzen.

ANHANG A

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil der Interpretation und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile der Interpretation.

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- A2 Aus der erstmaligen Anwendung dieser Interpretation resultierende Änderungen bei den Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² rückwirkend anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 22

Fremdwährungstransaktionen und im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen

VERWEISE

- Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung¹
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen*

HINTERGRUND

- 1 Nach Paragraph 21 von IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* ist das Unternehmen verpflichtet, eine Fremdwährungstransaktion erstmalig in der funktionalen Währung anzusetzen, indem es den Fremdwährungsbetrag mit dem am jeweiligen Tag des Geschäftsvorfalles gültigen Kassakurs zwischen der funktionalen Währung und der Fremdwährung umrechnet. Nach Paragraph 22 von IAS 21 ist der Tag des Geschäftsvorfalles der Tag, an dem der Geschäftsvorfall erstmals gemäß den IFRS (im Folgenden „Standards“) ansetzbar ist.
- 2 Wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erbringt oder erhält, setzt es im Allgemeinen einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit an, bevor der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag erfasst wird². Der zugehörige Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder ein Teil davon) entspricht dem Betrag, der gemäß den anwendbaren Standards bei der Ausbuchung des nichtmonetären Vermögenswerts oder der nichtmonetären Verbindlichkeit aus der im Voraus erbrachten oder erhaltenen Gegenleistung erfasst wird.
- 3 Das IFRIC wurde ersucht, Leitlinien zu der Frage zur Verfügung zu stellen, wie bei der Erfassung von Erlösen gemäß den Paragraphen 21–22 von IAS 21 der „Tag des Geschäftsvorfalles“ zu bestimmen sei. Dabei ging es um den konkreten Fall, dass ein Unternehmen bei Erhalt einer Gegenleistung im Voraus eine nichtmonetäre Verbindlichkeit erfasste, bevor es den zugehörigen Erlös ansetzte. Bei seinen Beratungen stellte das IFRIC fest, dass im Voraus erhaltene oder erbrachte Gegenleistungen in Fremdwährung nicht auf Umsatztransaktionen beschränkt sind. Daher beschloss das IFRIC klarzustellen, wie der Tag des Geschäftsvorfalles festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags zugrunde zu legen ist, wenn ein Unternehmen eine Gegenleistung in Fremdwährung im Voraus erhält oder erbringt.

1 Dieses *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* wurde im Jahr 2010 herausgegeben und war zum Zeitpunkt der Ausarbeitung dieser Interpretation in Kraft.

2 Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

- (a) shall not be recognised if there is no present obligation to pay the levy at the end of the interim reporting period; and
- (b) shall be recognised if a present obligation to pay the levy exists at the end of the interim reporting period.

An entity shall recognise an asset if it has prepaid a levy but does not yet have a present obligation to pay that levy.

14

APPENDIX A

Effective date and transition

This appendix is an integral part of the Interpretation and has the same authority as the other parts of the Interpretation.

An entity shall apply this Interpretation for annual periods beginning on or after 1 January 2014. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact. A1

Changes in accounting policies resulting from the initial application of this Interpretation shall be accounted for retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*². A2

IFRIC INTERPRETATION 22

Foreign Currency Transactions and Advance Consideration

REFERENCES

- The Conceptual Framework for Financial Reporting¹
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

BACKGROUND

Paragraph 21 of IAS 21 *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates* requires an entity to record a foreign currency transaction, on initial recognition in its functional currency, by applying to the foreign currency amount the spot exchange rate between the functional currency and the foreign currency (the exchange rate) at the date of the transaction. Paragraph 22 of IAS 21 states that the date of the transaction is the date on which the transaction first qualifies for recognition in accordance with IFRS Standards (Standards). 1

When an entity pays or receives consideration in advance in a foreign currency, it generally recognises a non-monetary asset or non-monetary liability² before the recognition of the related asset, expense or income. The related asset, expense or income (or part of it) is the amount recognised applying relevant Standards, which results in the derecognition of the non-monetary asset or non-monetary liability arising from the advance consideration. 2

The IFRS Interpretations Committee (the Interpretations Committee) initially received a question asking how to determine 'the date of the transaction' applying paragraphs 21–22 of IAS 21 when recognising revenue. The question specifically addressed circumstances in which an entity recognises a non-monetary liability arising from the receipt of advance consideration before it recognises the related revenue. In discussing the issue, the Interpretations Committee noted that the receipt or payment of advance consideration in a foreign currency is not restricted to revenue transactions. Accordingly, the Interpretations Committee decided to clarify the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income when an entity has received or paid advance consideration in a foreign currency. 3

¹ The reference is to the *Conceptual Framework for Financial Reporting*, issued in 2010 and in effect when the Interpretation was developed.

² When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Diese Interpretation gilt für Fremdwährungstransaktionen (oder einen Teil davon), wenn ein Unternehmen einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit für eine im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung ansetzt, bevor es den zugehörigen Vermögenswert, Aufwand oder Ertrag (oder einen Teil davon) erfasst.
- 5 Diese Interpretation gilt nicht, wenn ein Unternehmen die zugehörigen Vermögenswerte, Aufwendungen oder Erträge beim erstmaligen Ansatz
 - (a) zum beizulegenden Zeitwert bewertet oder
 - (b) zum beizulegenden Zeitwert der Gegenleistung, die zu einem anderen Zeitpunkt als dem Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes des nichtmonetären Vermögenswerts oder der nichtmonetären Verbindlichkeit erbracht oder erhalten wurde, (beispielsweise bei der Bewertung des Geschäfts- oder Firmenwerts gemäß IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*) bewertet.
- 6 Die Anwendung dieser Interpretation ist für die Unternehmen nicht verpflichtend bei
 - (a) Ertragsteuern oder
 - (b) Versicherungsverträgen (einschließlich Rückversicherungsverträgen), die es ausgibt, und Rückversicherungsverträgen, die es hält.

FRAGESTELLUNG

- 7 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie bei der Ausbuchung eines nichtmonetären Vermögenswerts oder einer nichtmonetären Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung in Fremdwährung der Tag des Geschäftsvorfalles festzulegen ist, der für die Bestimmung des Wechselkurses für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) heranzuziehen ist.

BESCHLUSS

- 8 In Anwendung der Paragraphen 21–22 von IAS 21 ist der Tag des Geschäftsvorfalles zum Zweck der Bestimmung des Wechselkurses, der für die erstmalige Erfassung des zugehörigen Vermögenswerts, Aufwands oder Ertrags (oder eines Teils davon) zu verwenden ist, der Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen erstmalig einen nichtmonetären Vermögenswert oder eine nichtmonetäre Verbindlichkeit für die im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung ansetzt.
- 9 Werden mehrere Gegenleistungen im Voraus erbracht oder erhalten, so bestimmt das Unternehmen für jede im Voraus erbrachte oder erhaltene Gegenleistung den Tag des Geschäftsvorfalles.

ANHANG A

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 22 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 22.

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

- A1 Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.

ÜBERGANGSVORSCHRIFTEN

- A2 Erstanwender wenden diese Interpretation wie folgt an:
 - (a) rückwirkend unter Anwendung von IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*³ oder
 - 2 Gemäß Paragraph 106 von IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* ist ein Unternehmen beispielsweise in dem Fall, in dem ein Kunde eine Gegenleistung zahlt oder es selbst vor Übertragung des Guts oder der Dienstleistung auf den Kunden einen unbedingten Anspruch auf eine bestimmte Gegenleistung (d. h. eine Forderung) hat, verpflichtet, den Vertrag als Vertragsverbindlichkeit auszuweisen, sobald die Zahlung geleistet oder fällig wird (je nachdem, welches von beidem früher eintritt).
 - 3 Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* im April 2024 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

SCOPE

This Interpretation applies to a foreign currency transaction (or part of it) when an entity recognises a non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration before the entity recognises the related asset, expense or income (or part of it). 4

This Interpretation does not apply when an entity measures the related asset, expense or income on initial recognition: 5

- (a) at fair value; or
- (b) at the fair value of the consideration paid or received at a date other than the date of initial recognition of the non-monetary asset or non-monetary liability arising from advance consideration (for example, the measurement of goodwill applying IFRS 3 *Business Combinations*).

An entity is not required to apply this Interpretation to: 6

- (a) income taxes; or
- (b) insurance contracts (including reinsurance contracts) that it issues or reinsurance contracts that it holds.

ISSUE

This Interpretation addresses how to determine the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income (or part of it) on the derecognition of a non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration in a foreign currency. 7

CONSENSUS

Applying paragraphs 21—22 of IAS 21, the date of the transaction for the purpose of determining the exchange rate to use on initial recognition of the related asset, expense or income (or part of it) is the date on which an entity initially recognises the non-monetary asset or non-monetary liability arising from the payment or receipt of advance consideration. 8

If there are multiple payments or receipts in advance, the entity shall determine a date of the transaction for each payment or receipt of advance consideration. 9

APPENDIX A

Effective date and transition

This Appendix is an integral part of IFRIC 22 and has the same authority as the other parts of IFRIC 22.

EFFECTIVE DATE

An entity shall apply this Interpretation for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact. A1

TRANSITION

On initial application, an entity shall apply this Interpretation either: A2

- (a) retrospectively applying IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*³; or

² For example, paragraph 106 of IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers* requires that if a customer pays consideration, or an entity has a right to an amount of consideration that is unconditional (i.e. a receivable), before the entity transfers a good or service to the customer, the entity shall present the contract as a contract liability when the payment is made or the payment is due (whichever is earlier).

³ When it issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* in April 2024, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.

- (b) vorausschauend auf alle in den Anwendungsbereich dieser Interpretation fallenden Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge, die zu oder nach einem der folgenden Zeitpunkte erstmals erfasst werden:
 - (i) Beginn der Berichtsperiode, auf die das Unternehmen die Interpretation erstmals anwendet, oder
 - (ii) Beginn einer vorhergehenden Berichtsperiode, die im Abschluss derjenigen Berichtsperiode, auf die das Unternehmen die Interpretation erstmals anwendet, als Vergleichsinformation dargestellt wird.
- A3 Wendet das Unternehmen Paragraph A2 (b) an, so wendet es die Interpretation bei der erstmaligen Anwendung auf Vermögenswerte, Aufwendungen und Erträge an, die zu oder nach Beginn einer Berichtsperiode gemäß Paragraph A2 (b) (i) oder (ii), in der es nichtmonetäre Vermögenswerte oder nichtmonetäre Verbindlichkeiten für vor diesem Zeitpunkt erbrachte oder erhaltene Gegenleistungen erfasst hat, erstmals angesetzt werden.

ANHANG B

Die in diesem Anhang enthaltene Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2018 beginnen. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation früher an, so hat es auch diese Änderung für jene frühere Periode anzuwenden.

IFRIC INTERPRETATION 23

Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung

VERWEISE

- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*
- IAS 12 *Ertragsteuern*

HINTERGRUND

- 1 IAS 12 *Ertragsteuern* enthält Vorschriften in Bezug auf tatsächliche und latente Steueransprüche und Steuerschulden. Die Vorschriften von IAS 12 sind auf der Grundlage der geltenden Steuerrechtsvorschriften anzuwenden.
- 2 Wie das Steuerrecht auf einen bestimmten Geschäftsvorfall oder Umstand anzuwenden ist, lässt sich möglicherweise nicht immer eindeutig bestimmen. Ob eine bestimmte steuerliche Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann, ist möglicherweise solange nicht bekannt, bis die zuständige Steuerbehörde oder ein Gericht eine Entscheidung fällt. Daher kann sich die Anfechtung einer bestimmten steuerlichen Behandlung oder deren Prüfung durch die Steuerbehörde auf die Bilanzierung der tatsächlichen oder latenten Steueransprüche oder Steuerschulden des Unternehmens auswirken.
- 3 In dieser Interpretation werden die folgenden Begriffe verwendet:
 - (a) „steuerliche Behandlung“ bezeichnet die Behandlung, die ein Unternehmen bei seinen Ertragsteuererklärungen verwendet hat oder zu verwenden beabsichtigt,
 - (b) „Steuerbehörde“ bezeichnet die Stelle oder Stellen, die entscheidet bzw. entscheiden, ob eine steuerliche Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann; dies schließt auch Gerichte ein,
 - (c) „unsichere steuerliche Behandlung“ bezeichnet eine steuerliche Behandlung, bei der unsicher ist, ob die zuständige Steuerbehörde sie nach dem Steuerrecht akzeptieren wird; so ist beispielsweise die Entscheidung des Unternehmens, in einem Steuerhoheitsgebiet keine Ertragsteuer zu erklären oder bestimmte Erträge nicht im zu versteuernden Gewinn zu erfassen, eine unsichere steuerliche Behandlung, solange unsicher ist, ob diese Behandlung nach dem Steuerrecht akzeptiert werden kann.

ANWENDUNGSBEREICH

- 4 Mit dieser Interpretation wird geklärt, wie die in IAS 12 festgelegten Ansatz- und Bewertungsvorschriften anzuwenden sind, wenn Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung besteht. Das Unternehmen hat in solchen Fällen seine tatsächlichen und latenten Steueransprüche und Steuerschulden unter Anwendung der Vorschriften von IAS 12

- (b) prospectively to all assets, expenses and income in the scope of the Interpretation initially recognised on or after:
- (i) the beginning of the reporting period in which the entity first applies the Interpretation; or
 - (ii) the beginning of a prior reporting period presented as comparative information in the financial statements of the reporting period in which the entity first applies the Interpretation.

An entity that applies paragraph A2 (b) shall, on initial application, apply the Interpretation to assets, expenses and income initially recognised on or after the beginning of the reporting period in paragraph A2 (b) (i) or (ii) for which the entity has recognised non-monetary assets or non-monetary liabilities arising from advance consideration before that date. A3

APPENDIX B

The amendment in this Appendix shall be applied for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2018. If an entity applies this Interpretation for an earlier period this amendment shall be applied for that earlier period.

IFRIC INTERPRETATION 23

Uncertainty over income tax treatments

REFERENCES

- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 10 *Events after the Reporting Period*
- IAS 12 *Income Taxes*

BACKGROUND

IAS 12 *Income Taxes* specifies requirements for current and deferred tax assets and liabilities. An entity applies the requirements in IAS 12 based on applicable tax laws. 1

It may be unclear how tax law applies to a particular transaction or circumstance. The acceptability of a particular tax treatment under tax law may not be known until the relevant taxation authority or a court takes a decision in the future. Consequently, a dispute or examination of a particular tax treatment by the taxation authority may affect an entity's accounting for a current or deferred tax asset or liability. 2

In this Interpretation: 3

- (a) 'tax treatments' refers to the treatments used by an entity or that it plans to use in its income tax filings.
- (b) 'taxation authority' refers to the body or bodies that decide whether tax treatments are acceptable under tax law. This might include a court.
- (c) an 'uncertain tax treatment' is a tax treatment for which there is uncertainty over whether the relevant taxation authority will accept the tax treatment under tax law. For example, an entity's decision not to submit any income tax filing in a tax jurisdiction, or not to include particular income in taxable profit, is an uncertain tax treatment if its acceptability is uncertain under tax law.

SCOPE

This Interpretation clarifies how to apply the recognition and measurement requirements in IAS 12 when there is uncertainty over income tax treatments. In such a circumstance, an entity shall recognise and measure its current or deferred 4

- 12 Wenn sich eine unsichere steuerliche Behandlung sowohl auf tatsächliche als auch auf latente Steuern auswirkt (wenn sie sich z. B. sowohl auf den zu versteuernden Gewinn, auf dessen Grundlage die tatsächliche Steuer ermittelt wird, als auch auf die steuerliche Basis, die zur Ermittlung der latenten Steuern herangezogen wird, auswirkt), hat das Unternehmen für beide Steuern konsistente Ermessensentscheidungen zu fällen und Schätzungen vorzunehmen.

Geänderte Fakten und Umstände

- 13 Falls sich die einer Ermessensentscheidung oder Schätzung zugrunde liegenden Fakten oder Umstände ändern oder Informationen bekannt werden, die sich auf diese Ermessensentscheidung oder Schätzung auswirken, hat das Unternehmen die nach Maßgabe dieser Interpretation erforderliche Ermessensentscheidung oder Schätzung zu überprüfen. Geänderte Fakten und Umstände können beispielsweise bewirken, dass das Unternehmen hinsichtlich der voraussichtlich akzeptierten steuerlichen Behandlung zu einer anderen Schlussfolgerung und/oder hinsichtlich der von ihm geschätzten Auswirkung der Unsicherheit zu einem anderen Ergebnis gelangt. Die Paragraphen A1–A3 enthalten Leitlinien für die Berücksichtigung geänderter Fakten und Umstände.
- 14 Ein Unternehmen hat die Auswirkungen von geänderten Fakten und Umständen oder von neuen Informationen gemäß IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* als Änderung einer rechnungslegungsbezogenen Schätzung zu erfassen. Ein Unternehmen hat IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag* anzuwenden, um zu beurteilen, ob es sich bei einer nach dem Abschlussstichtag eingetretenen Änderung um ein zu berücksichtigendes oder nicht zu berücksichtigendes Ereignis handelt.

ANHANG A

Anwendungsleitlinien

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 23 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 23.

Geänderte Fakten und Umstände (Paragraph 13)

- A1 Bei der Anwendung von Paragraph 13 dieser Interpretation hat das Unternehmen die Relevanz und Auswirkung der geänderten Fakten und Umstände oder neuen Informationen vor dem Hintergrund des anwendbaren Steuerrechts zu beurteilen. Beispielsweise könnte ein bestimmtes Ereignis dazu führen, dass eine in Bezug auf eine steuerliche Behandlung getroffene Ermessensentscheidung oder vorgenommene Schätzung neu zu bewerten ist, während dies bei einer anderen steuerlichen Behandlung, die anderen Steuerrechtsvorschriften unterliegt, nicht der Fall sein mag.
- A2 Beispiele für geänderte Fakten und Umstände oder neue Informationen, die je nach den Umständen eine Neubewertung einer Ermessensentscheidung oder einer Schätzung nach dieser Interpretation erforderlich machen, sind unter anderem:
- (a) Prüfungen oder Maßnahmen einer Steuerbehörde wie:
 - (i) die Genehmigung oder Ablehnung der Steuerbehörde in Bezug auf die vom Unternehmen verwendete steuerliche Behandlung oder eine ähnliche steuerliche Behandlung,
 - (ii) die Information darüber, dass die Steuerbehörde eine von einem anderen Unternehmen verwendete ähnliche steuerliche Behandlung genehmigt oder abgelehnt hat, und
 - (iii) die Information über den bei einer ähnlichen steuerlichen Behandlung erhaltenen oder gezahlten Betrag,
 - (b) Änderungen bei den von der Steuerbehörde festgelegten Vorschriften,
 - (c) das Ende der Befugnis der Steuerbehörde im Hinblick auf die Prüfung oder erneute Prüfung einer steuerlichen Behandlung.
- A3 Der alleinige Umstand, dass eine Steuerbehörde eine steuerliche Behandlung weder genehmigt noch abgelehnt hat, ist eher nicht als eine Änderung der Fakten und Umstände oder als neue Information anzusehen, die sich auf die nach Maßgabe dieser Interpretation erforderlichen Ermessensentscheidungen oder Schätzungen auswirkt.

Angaben

- A4 Im Falle von Unsicherheit bezüglich der ertragsteuerlichen Behandlung hat das Unternehmen zu bestimmen, ob es
- (a) in Anwendung von Paragraph 27G von IAS 8 die Ermessensentscheidungen angibt, die es bei der Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze getroffen hat, und
 - (b) in Anwendung der Paragraphen 31A–31E von IAS 8 Angaben zu den Annahmen und Schätzungen macht, die es bei der Bestimmung des zu versteuernden Gewinns (bzw. steuerlichen Verlusts), der steuerlichen Basis, der ungenutzten steuerlichen Verluste und Steuergutschriften und der Steuersätze zugrunde gelegt hat.

If an uncertain tax treatment affects current tax and deferred tax (for example, if it affects both taxable profit used to determine current tax and tax bases used to determine deferred tax), an entity shall make consistent judgements and estimates for both current tax and deferred tax. 12

Changes in facts and circumstances

An entity shall reassess a judgement or estimate required by this Interpretation if the facts and circumstances on which the judgement or estimate was based change or as a result of new information that affects the judgement or estimate. For example, a change in facts and circumstances might change an entity's conclusions about the acceptability of a tax treatment or the entity's estimate of the effect of uncertainty, or both. Paragraphs A1—A3 set out guidance on changes in facts and circumstances. 13

An entity shall reflect the effect of a change in facts and circumstances or of new information as a change in accounting estimate applying IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*. An entity shall apply IAS 10 *Events after the Reporting Period* to determine whether a change that occurs after the reporting period is an adjusting or non-adjusting event. 14

APPENDIX A

Application Guidance

This appendix is an integral part of IFRIC 23 and has the same authority as the other parts of IFRIC 23.

Changes In Facts And Circumstances (Paragraph 13)

In applying paragraph 13 of this Interpretation, an entity shall assess the relevance and effect of a change in facts and circumstances or of new information in the context of applicable tax laws. For example, a particular event might result in the reassessment of a judgement or estimate made for one tax treatment but not another, if those tax treatments are subject to different tax laws. A1

Examples of changes in facts and circumstances or new information that, depending on the circumstances, can result in the reassessment of a judgement or estimate required by this Interpretation include, but are not limited to, the following: A2

- (a) examinations or actions by a taxation authority. For example:
 - (i) agreement or disagreement by the taxation authority with the tax treatment or a similar tax treatment used by the entity;
 - (ii) information that the taxation authority has agreed or disagreed with a similar tax treatment used by another entity; and
 - (iii) information about the amount received or paid to settle a similar tax treatment.
- (b) changes in rules established by a taxation authority.
- (c) the expiry of a taxation authority's right to examine or re-examine a tax treatment.

The absence of agreement or disagreement by a taxation authority with a tax treatment, in isolation, is unlikely to constitute a change in facts and circumstances or new information that affects the judgements and estimates required by this Interpretation. A3

Disclosure

When there is uncertainty over income tax treatments, an entity shall determine whether to disclose: A4

- (a) judgements made in determining taxable profit (tax loss), tax bases, unused tax losses, unused tax credits and tax rates applying paragraph 27G of IAS 8; and
- (b) information about the assumptions and estimates made in determining taxable profit (tax loss), tax bases, unused tax losses, unused tax credits and tax rates applying paragraphs 31A–31E of IAS 8.

- A5 Ist es nach Einschätzung des Unternehmens wahrscheinlich, dass die Steuerbehörde eine unsichere steuerliche Behandlung akzeptiert, so hat das Unternehmen festzulegen, ob es die potenzielle Auswirkung der Unsicherheit in Anwendung von Paragraph 88 von IAS 12 als steuerbezogene Eventualverbindlichkeit bzw. -forderung ausweist.

ANHANG B

Zeitpunkt des Inkrafttretens und Übergangsvorschriften

Dieser Anhang ist integraler Bestandteil von IFRIC 23 und hat die gleiche bindende Kraft wie die anderen Teile von IFRIC 23.

Zeitpunkt des Inkrafttretens

- B1** Diese Interpretation ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig. Wendet ein Unternehmen diese Interpretation auf eine frühere Periode an, hat es dies anzugeben.
- B1A** Durch IFRS 18 Darstellung und Angaben im Abschluss, veröffentlicht im April 2024, wurden die Paragraphen 14 und A4 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

Übergangsvorschriften

- B2** Erstanwender wenden diese Interpretation wie folgt an:
- (a) rückwirkend unter Anwendung von IAS 8, wenn dies ohne Verwendung nachträglicher Erkenntnisse möglich ist, oder
 - (b) rückwirkend mit Erfassung der kumulierten Auswirkungen der erstmaligen Anwendung der Interpretation zum Zeitpunkt der Erstanwendung; wählt das Unternehmen diese Übergangsregelung, so hat es keine Anpassung von Vergleichsinformationen vorzunehmen; stattdessen bilanziert es die kumulierte Auswirkung der erstmaligen Anwendung der Interpretation als Anpassung des Eröffnungssaldos der Gewinnrücklagen (oder – soweit sachgerecht – einer sonstigen Eigenkapitalkomponente); Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung ist der Beginn der Berichtsperiode, in der das Unternehmen diese Interpretation zum ersten Mal anwendet.

If an entity concludes it is probable that a taxation authority will accept an uncertain tax treatment, the entity shall determine whether to disclose the potential effect of the uncertainty as a tax-related contingency applying paragraph 88 of IAS 12. A5

APPENDIX B

Effective date and transition

This appendix is an integral part of IFRIC 23 and has the same authority as the other parts of IFRIC 23.

Effective Date

An entity shall apply this Interpretation for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2019. Earlier application is permitted. If an entity applies this Interpretation for an earlier period, it shall disclose that fact. B1

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraphs 14 and A4. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18. B1A

Transition

On initial application, an entity shall apply this Interpretation either: B2

- (a) retrospectively applying IAS 8, if that is possible without the use of hindsight; or
- (b) retrospectively with the cumulative effect of initially applying the Interpretation recognised at the date of initial application. If an entity selects this transition approach, it shall not restate comparative information. Instead, the entity shall recognise the cumulative effect of initially applying the Interpretation as an adjustment to the opening balance of retained earnings (or other component of equity, as appropriate). The date of initial application is the beginning of the annual reporting period in which an entity first applies this Interpretation.

SIC INTERPRETATION 7

Einführung des Euro

VERWEISE

- IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 10 *Ereignisse nach dem Abschlussstichtag*
- IAS 21 *Auswirkungen von Wechselkursänderungen* (überarbeitet 2003)
- IAS 27 *[Konzern- und] Einzelabschlüsse* (geändert 2008)

FRAGESTELLUNG

- 1 Ab dem 1. Januar 1999, dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Wirtschafts- und Währungsunion (WWU), wird der Euro eine Währung eigenen Rechts werden und die Wechselkurse zwischen dem Euro und den teilnehmenden nationalen Währungen werden unwiderruflich festgelegt, d. h. das Risiko nachfolgender Währungsdifferenzen hin sichtlich dieser Währungen ist ab diesem Tag beseitigt.
- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie IAS 21 auf die Umstellung von nationalen Währungen teilnehmender Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf den Euro („die Umstellung“) anzuwenden ist.

BESCHLUSS

- 3 Die Vorschriften von IAS 21 bezüglich der Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen und Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe sind streng auf die Umstellung anzuwenden. Der gleiche Grundgedanke gilt für die Festlegung von Wechselkursen, wenn Länder in späteren Phasen der WWU beitreten.
- 4 Daraus folgt im Besonderen:
 - (a) aus Geschäftsvorfällen resultierende monetäre Vermögenswerte und Schulden in Fremdwährung sind weiterhin zum Stichtagskurs in die funktionale Währung umzurechnen; etwaige Umrechnungsdifferenzen, die sich dabei ergeben, sind sofort als Ertrag oder Aufwand zu erfassen, mit der Ausnahme, dass das Unternehmen für Gewinne und Verluste aus der Währungsumrechnung, die aus der Absicherung des Währungsrisikos einer erwarteten Transaktion entstehen, weiterhin seine bestehenden Rechnungslegungsmethoden anzuwenden hat,
 - (b) kumulierte Umrechnungsdifferenzen im Zusammenhang mit der Umrechnung von Abschlüssen ausländischer Geschäftsbetriebe, die im sonstigen Ergebnis erfasst werden, sind im Eigenkapital zu kumulieren und erst bei der Veräußerung oder teilweisen Veräußerung der Nettoinvestition in den ausländischen Geschäftsbetrieb erfolgswirksam umzugliedern und
 - (c) Umrechnungsdifferenzen aus der Umrechnung von Schulden, die auf Fremdwährungen der Teilnehmerstaaten lauten, sind nicht dem Buchwert des dazugehörenden Vermögenswerts zuzurechnen.

DATUM DES BESCHLUSSES

Oktober 1997

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 1. Juni 1998 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 vorzunehmen.

Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 4 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹

Mit dem 2008 geänderten IAS 27 wurde Paragraph 4 (b) geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Juli 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2008 geänderte Fassung von IAS 27 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderung anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

SIC INTERPRETATION 7

Introduction of the euro

REFERENCES

- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 10 *Events after the reporting period* (as revised in 2003)
- IAS 21 *The effects of changes in foreign exchange rates* (as revised in 2003)
- IAS 27 *Consolidated and Separate Financial Statements* (as amended in 2008)

ISSUE

From 1 January 1999, the effective start of Economic and Monetary Union (EMU), the euro will become a currency in its own right and the conversion rates between the euro and the participating national currencies will be irrevocably fixed, i.e. the risk of subsequent exchange differences related to these currencies is eliminated from this date on. 1

The issue is the application of IAS 21 to the changeover from the national currencies of participating Member States of the European Union to the euro (the changeover). 2

CONSENSUS

The requirements of IAS 21 regarding the translation of foreign currency transactions and financial statements of foreign operations should be strictly applied to the changeover. The same rationale applies to the fixing of exchange rates when countries join EMU at later stages. 3

This means that, in particular: 4

- (a) foreign currency monetary assets and liabilities resulting from transactions shall continue to be translated into the functional currency at the closing rate. Any resultant exchange differences shall be recognised as income or expense immediately, except that an entity shall continue to apply its existing accounting policy for exchange gains and losses related to hedges of the currency risk of a forecast transaction;
- (b) cumulative exchange differences relating to the translation of financial statements of foreign operations, recognised in other comprehensive income, shall be accumulated in equity and shall be reclassified from equity to profit or loss only on the disposal or partial disposal of the net investment in the foreign operation; and
- (c) exchange differences resulting from the translation of liabilities denominated in participating currencies shall not be included in the carrying amount of related assets.

DATE OF CONSENSUS

October 1997

EFFECTIVE DATE

This interpretation becomes effective on 1 June 1998. Changes in accounting policies shall be accounted for according to the requirements of IAS 8.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 4. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹

IAS 27 (as amended by the International Accounting Standards Board in 2008) amended paragraph 4(b). An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 July 2009. If an entity applies IAS 27 (amended 2008) for an earlier period, the amendment shall be applied for that earlier period.

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

SIC INTERPRETATION 10

Zuwendungen der öffentlichen Hand – Kein spezifischer Zusammenhang mit betrieblichen Tätigkeiten

VERWEISE

- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 20 *Bilanzierung und Darstellung von Zuwendungen der öffentlichen Hand*

FRAGESTELLUNG

- 1 In manchen Ländern können Zuwendungen der öffentlichen Hand existieren, die auf die Förderung oder Langzeitunterstützung von Geschäftstätigkeiten entweder in bestimmten Regionen oder in bestimmten Branchen ausgerichtet sind. Die Bedingungen für den Erhalt dieser Zuwendungen beziehen sich nicht immer speziell auf die betrieblichen Tätigkeiten der Unternehmen. Beispiele für solche Zuwendungen sind Übertragungen von Ressourcen der öffentlichen Hand auf Unternehmen, die
 - (a) in einer bestimmten Branche tätig sind,
 - (b) weiterhin in kürzlich privatisierten Branchen tätig sind oder
 - (c) ihren Geschäftsbetrieb in unterentwickelten Gebieten aufnehmen oder fortführen.
- 2 Diese Interpretation betrifft die Frage, ob solche Zuwendungen der öffentlichen Hand eine Zuwendung der öffentlichen Hand im Sinne von IAS 20 darstellen und demnach gemäß jenem Standard zu bilanzieren sind.

BESCHLUSS

- 3 Zuwendungen der öffentlichen Hand für Unternehmen erfüllen die Definition für Zuwendungen der öffentlichen Hand von IAS 20, auch wenn es außer der Vorschrift, in bestimmten Regionen oder Branchen tätig zu sein, keine Bedingungen gibt, die sich speziell auf die betriebliche Tätigkeit des Unternehmens beziehen. Sie dürfen deshalb nicht unmittelbar dem Eigenkapital zugeordnet werden.

DATUM DES BESCHLUSSES

Januar 1998

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Diese Interpretation tritt am 1. August 1998 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu bilanzieren.

SIC INTERPRETATION 10

Government assistance—no specific relation to operating activities

REFERENCES

- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 20 *Accounting for government grants and disclosure of government assistance*

ISSUE

In some countries government assistance to entities may be aimed at encouragement or long-term support of business activities either in certain regions or industry sectors. Conditions to receive such assistance may not be specifically related to the operating activities of the entity. Examples of such assistance are transfers of resources by governments to entities which:

- (a) operate in a particular industry;
- (b) continue operating in recently privatised industries; or
- (c) start or continue to run their business in underdeveloped areas.

The issue is whether such government assistance is a 'government grant' within the scope of IAS 20 and, therefore, should be accounted for in accordance with this standard.

CONSENSUS

Government assistance to entities meets the definition of government grants in IAS 20, even if there are no conditions specifically relating to the operating activities of the entity other than the requirement to operate in certain regions or industry sectors. Such grants shall therefore not be credited directly to shareholders' interests'.

DATE OF CONSENSUS

January 1998

EFFECTIVE DATE

This interpretation becomes effective on 1 August 1998. Changes in accounting policies shall be accounted for in accordance with IAS 8.

SIC INTERPRETATION 25

Ertragsteuern – Änderungen im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner

VERWEISE

- IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*
- IAS 8 *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses*
- IAS 12 *Ertragsteuern*

FRAGESTELLUNG

- 1 Eine Änderung im Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann für das Unternehmen eine Erhöhung oder Verringerung der Steuerschulden oder -ansprüche zur Folge haben. Dies kann beispielsweise infolge der Börsennotierung von Eigenkapitalinstrumenten oder bei einer Eigenkapitalrestrukturierung eintreten. Zudem kann es infolge eines Umzugs des beherrschenden Anteilseigners ins Ausland eintreten. Nach einem solchen Ereignis wird das Unternehmen möglicherweise anders besteuert; es kann beispielsweise Steueranreize erlangen oder verlieren oder künftig einem anderen Steuersatz unterliegen.
- 2 Eine Änderung im Steuerstatus des Unternehmens oder seiner Anteilseigner kann eine sofortige Auswirkung auf die tatsächlichen Steuerschulden oder -ansprüche des Unternehmens haben. Eine solche Änderung kann zudem die durch das Unternehmen erfassten latenten Steuerschulden oder -ansprüche erhöhen oder verringern, je nachdem, welche steuerlichen Konsequenzen sich aus der Änderung im Steuerstatus hinsichtlich der Realisierung oder Erfüllung des Buchwerts der Vermögenswerte und Schulden des Unternehmens ergeben.
- 3 Diese Interpretation betrifft die Frage, wie das Unternehmen die steuerlichen Konsequenzen einer Änderung seines Steuerstatus oder des Steuerstatus seiner Anteilseigner zu bilanzieren hat.

BESCHLUSS

- 4 Ein geänderter Steuerstatus eines Unternehmens oder seiner Anteilseigner hat keine Erhöhung oder Verringerung von nicht erfolgswirksam erfassten Beträgen zur Folge. Die Konsequenzen, die sich aus einem geänderten Steuerstatus für die tatsächlichen und latenten Ertragsteuern ergeben, sind in der Berichtsperiode erfolgswirksam zu erfassen, es sei denn, diese Konsequenzen stehen mit Geschäftsvorfällen oder Ereignissen im Zusammenhang, die in der gleichen oder einer anderen Periode unmittelbar eine Gutschrift oder Belastung des erfassten Eigenkapitalbetrags oder eine Erfassung im sonstigen Ergebnis bewirken. Steuerliche Konsequenzen, die sich auf Änderungen des erfassten Eigenkapitalbetrags in der gleichen oder einer anderen Periode beziehen (die also nicht erfolgswirksam erfasst werden), sind ebenfalls unmittelbar dem Eigenkapital gutzuschreiben oder zu belasten. Steuerliche Konsequenzen, die sich auf im sonstigen Ergebnis erfasste Beträge beziehen, sind auch im sonstigen Ergebnis zu erfassen.

DATUM DES BESCHLUSSES

August 1999

ZEITPUNKT DES INKRAFTTRETENS

Dieser Beschluss tritt am 15. Juli 2000 in Kraft. Änderungen der Rechnungslegungsmethoden sind gemäß IAS 8 zu bilanzieren.

Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 4 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

SIC INTERPRETATION 25

Income taxes—changes in the tax status of an entity or its shareholders

REFERENCES

- IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*
- IAS 8 *Basis of Preparation of Financial Statements*
- IAS 12 *Income taxes*

ISSUE

A change in the tax status of an entity or of its shareholders may have consequences for an entity by increasing or decreasing its tax liabilities or assets. This may, for example, occur upon the public listing of an entity's equity instruments or upon the restructuring of an entity's equity. It may also occur upon a controlling shareholder's move to a foreign country. As a result of such an event, an entity may be taxed differently; it may for example gain or lose tax incentives or become subject to a different rate of tax in the future. 1

A change in the tax status of an entity or its shareholders may have an immediate effect on the entity's current tax liabilities or assets. The change may also increase or decrease the deferred tax liabilities and assets recognised by the entity, depending on the effect the change in tax status has on the tax consequences that will arise from recovering or settling the carrying amount of the entity's assets and liabilities. 2

The issue is how an entity should account for the tax consequences of a change in its tax status or that of its shareholders. 3

CONSENSUS

A change in the tax status of an entity or its shareholders does not give rise to increases or decreases in amounts recognised outside profit or loss. The current and deferred tax consequences of a change in tax status shall be included in profit or loss for the period, unless those consequences relate to transactions and events that result, in the same or a different period, in a direct credit or charge to the recognised amount of equity or in amounts recognised in other comprehensive income. Those tax consequences that relate to changes in the recognised amount of equity, in the same or a different period (not included in profit or loss), shall be charged or credited directly to equity. Those tax consequences that relate to amounts recognised in other comprehensive income shall be recognised in other comprehensive income. 4

DATE OF CONSENSUS

August 1999

EFFECTIVE DATE

This consensus becomes effective on 15 July 2000. Changes in accounting policies shall be accounted for in accordance with IAS 8.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 4. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

SIC INTERPRETATION 29

Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen: Angaben

VERWEISE

- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- **IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss***
- IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)
- IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*
- IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)
- IFRIC 12 *Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen*

FRAGESTELLUNG

- 1 Ein Unternehmen (der Betreiber) kann mit einem anderen Unternehmen (dem Konzessionsgeber) eine Vereinbarung zur Erbringung von Dienstleistungen schließen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und sozialen Einrichtungen gewähren. Der Konzessionsgeber kann ein privates Unternehmen oder eine öffentliche Einrichtung einschließlich eines staatlichen Organs sein. Beispiele für Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen sind Vereinbarungen über Abwasserkläranlagen und Wasserversorgungssysteme, Autobahnen, Parkhäuser und -plätze, Tunnel, Brücken, Flughäfen und Fernmeldenetze. Ein Beispiel für Vereinbarungen, die keine Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen darstellen, ist ein Unternehmen, das seine internen Dienstleistungen (z. B. die Kantine, die Gebäudeinstandhaltung, das Rechnungswesen oder Funktionsbereiche der Informationstechnologie) auslagert.
- 2 Bei einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung überträgt der Konzessionsgeber dem Betreiber für die Laufzeit der Konzession normalerweise
 - (a) das Recht, Dienstleistungen zu erbringen, die der Öffentlichkeit Zugang zu wichtigen wirtschaftlichen und sozialen Einrichtungen gewähren, und
 - (b) in einigen Fällen das Recht, bestimmte materielle, immaterielle und/oder finanzielle Vermögenswerte zu benutzen, im Austausch dafür, dass der Betreiber
 - (c) sich verpflichtet, die Dienstleistungen während der Laufzeit der Konzession entsprechend bestimmten Bedingungen zu erbringen, und
 - (d) sich verpflichtet, gegebenenfalls nach Ablauf der Konzession die Rechte zurückzugeben, die er am Anfang der Laufzeit der Konzession erhalten bzw. während der Laufzeit der Konzession erworben hat.
- 3 Das gemeinsame Merkmal aller Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen ist, dass der Betreiber sowohl ein Recht erhält als auch die Verpflichtung eingeht, öffentliche Dienstleistungen zu erbringen.
- 4 Diese Interpretation betrifft die Frage, welche Informationen im Anhang der Abschlüsse eines Betreibers und eines Konzessionsgebers anzugeben sind.
- 5 Bestimmte Aspekte und Angaben im Zusammenhang mit einigen Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen werden bereits in anderen International Financial Reporting Standards behandelt (z. B. bezieht sich IAS 16 auf den Erwerb von Sachanlagen, IFRS 16 auf das Leasing von Vermögenswerten und IAS 38 auf den Erwerb von immateriellen Vermögenswerten). Eine Dienstleistungskonzessionsvereinbarung kann aber noch zu erfüllende Verträge enthalten, die in den International Financial Reporting Standards nicht behandelt werden, es sei denn, es handelt sich um belastende Verträge, auf die IAS 37 anzuwenden ist. Daher betrifft diese Interpretation zusätzliche Angaben hinsichtlich Dienstleistungskonzessionsvereinbarungen.

BESCHLUSS

- 6 Bei der Bestimmung der angemessenen Angaben im Anhang sind alle Aspekte einer Dienstleistungskonzessionsvereinbarung zu berücksichtigen. Der Betreiber und der Konzessionsgeber haben in jeder Periode die folgenden Angaben zu machen:
 - (a) eine Beschreibung der Vereinbarung,
 - (b) wesentliche Bestimmungen der Vereinbarung, die den Betrag, den Zeitpunkt und die Wahrscheinlichkeit des Eintretens künftiger Zahlungsströme beeinflussen können (z. B. die Laufzeit der Konzession, die Termine für die Neufestsetzung der Gebühren und die Grundlage für Gebührenerhöhungen oder Neuverhandlungen),

SIC INTERPRETATION 29

Service Concession Arrangements: Disclosures

REFERENCES

- IAS16 *Property, plant and equipment* (as revised in 2003)
- IAS 37 *Provisions, contingent liabilities and contingent assets*
- IAS 38 *Intangible assets* (as revised in 2004)
- IFRS 16 *Leases*
- **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements***
- IFRIC 12 *Service Concession Arrangements*

ISSUE

An entity (the operator) may enter into an arrangement with another entity (the grantor) to provide services that give the public access to major economic and social facilities. The grantor may be a public or private sector entity, including a governmental body. Examples of service concession arrangements involve water treatment and supply facilities, motor-ways, car parks, tunnels, bridges, airports and telecommunication networks. Examples of arrangements that are not service concession arrangements include an entity outsourcing the operation of its internal services (e.g. employee cafeteria, building maintenance, and accounting or information technology functions).

A service concession arrangement generally involves the grantor conveying for the period of the concession to the operator:

- (a) the right to provide services that give the public access to major economic and social facilities; and
- (b) in some cases, the right to use specified tangible assets, intangible assets, or financial assets; in exchange for the operator:
- (c) committing to provide the services according to certain terms and conditions during the concession period; and
- (d) when applicable, committing to return at the end of the concession period the rights received at the beginning of the concession period and/or acquired during the concession period.

The common characteristic of all service concession arrangements is that the operator both receives a right and incurs an obligation to provide public services.

The issue is what information should be disclosed in the notes in the financial statements of a operator and a grantor.

Certain aspects and disclosures relating to some service concession arrangements are already addressed by existing International Financial Reporting Standards (eg IAS 16 applies to acquisitions of items of property, plant and equipment, IFRS 16 applies to leases of assets, and IAS 38 applies to acquisitions of intangible assets). However, a service concession arrangement may involve executory contracts that are not addressed in International Financial Reporting Standards, unless the contracts are onerous, in which case IAS 37 applies. Therefore, this Interpretation addresses additional disclosures of service concession arrangements.

CONSENSUS

All aspects of a service concession arrangement shall be considered in determining the appropriate disclosures in the notes. A operator and a grantor shall disclose the following in each period:

- (a) a description of the arrangement;
- (b) significant terms of the arrangement that may affect the amount, timing and certainty of future cash flows (e.g. the period of the concession, repricing dates and the basis upon which repricing or renegotiation is determined);

SIC INTERPRETATION 32

Immaterielle Vermögenswerte – Kosten von Internetseiten

VERWEISE

- IFRS 3 *Unternehmenszusammenschlüsse*
- IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden*
- IFRS 16 *Leasingverhältnisse*
- **IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss***
- IAS 2 *Vorräte* (überarbeitet 2003)
- IAS 16 *Sachanlagen* (überarbeitet 2003)
- IAS 36 *Wertminderung von Vermögenswerten* (überarbeitet 2004)
- IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* (überarbeitet 2004)

FRAGESTELLUNG

- 1 Für die Entwicklung und den Betrieb einer Internetseite für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch können einem Unternehmen interne Ausgaben entstehen. Eine Internetseite, die für den betriebsexternen Gebrauch entworfen wird, kann verschiedenen Zwecken dienen, zum Beispiel der Verkaufsförderung und Bewerbung der unternehmenseigenen Produkte und Dienstleistungen, dem Angebot elektronischer Dienstleistungen und dem Verkauf von Produkten und Dienstleistungen. Eine Internetseite für den betriebsinternen Gebrauch kann für die Speicherung von Unternehmensstrategien oder Kundendaten eingesetzt werden, oder auch dem Auffinden betriebsrelevanter Informationen dienen.
- 2 Die Entwicklungsstadien einer Internetseite lassen sich wie folgt beschreiben:
 - (a) Planung – umfasst die Durchführung von Realisierbarkeitsstudien, die Definition von Zweck und Leistungsumfang, die Bewertung von Alternativen und die Festlegung von Prioritäten,
 - (b) Einrichtung und Entwicklung der Infrastruktur – umfasst die Einrichtung einer Domain, den Erwerb und die Entwicklung der Hardware und der Betriebssoftware, die Installation der entwickelten Anwendungen und die Belastungsprüfung,
 - (c) Entwicklung der grafischen Gestaltung – umfasst die Konzeption des Erscheinungsbilds der Internetseiten,
 - (d) Entwicklung der Inhalte – umfasst die Erstellung, den Erwerb, die Vorbereitung und das Hochladen von textlicher oder grafischer Information für die Internetseite im Zuge der Entwicklung der Internetseite; die Information wird entweder direkt in die Internetseiten einprogrammiert oder sie ist in separaten Datenbanken gespeichert, die in die Internetseite integriert werden oder auf die von der Internetseite zugegriffen wird.
- 3 Nach dem Abschluss der Entwicklung einer Internetseite beginnt die Betriebsphase. Während dieser Phase unterhält und verbessert das Unternehmen die Anwendungen, die Infrastruktur, die grafische Gestaltung und den Inhalt der Internetseite.
- 4 Bei der Bilanzierung von internen Ausgaben für die Entwicklung und den Betrieb einer unternehmenseigenen Internetseite für den betriebsinternen oder -externen Gebrauch, stellen sich die folgenden Fragen:
 - (a) Handelt es sich bei der Internetseite um einen selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswert, der den Vorschriften von IAS 38 unterliegt?
 - (b) Nach welcher Methode sind diese Ausgaben zu bilanzieren?
- 5 Diese Interpretation gilt nicht für Ausgaben für den Erwerb, die Entwicklung und den Betrieb der Hardware (z. B. Webserver, Staging-Server, Produktionsserver und Internetanschlüsse) für diese Internetseite, da diese nach IAS 16 zu bilanzieren sind. Wenn das Unternehmen zudem Ausgaben für einen Internetdienstleister tätigt, der die Internetseite als Provider ins Netz stellt, so sind diese Ausgaben bei Erhalt der Dienstleistung gemäß Paragraph 46 von IFRS 18 und gemäß dem *Rahmenkonzept für die Finanzberichterstattung* als Aufwand zu erfassen.
- 6 IAS 38 gilt weder für immaterielle Vermögenswerte, die vom Unternehmen im normalen Geschäftsgang zur Veräußerung gehalten werden (siehe IAS 2 und IFRS 15), noch für immaterielle Vermögenswerte, die einem Leasingverhältnis unterliegen und gemäß IFRS 16 zu bilanzieren sind. Dementsprechend gilt diese Interpretation nicht für Ausgaben im Zuge der Entwicklung oder des Betriebs einer Internetseite (oder von Internetseiten-Software), die an ein anderes Unternehmen veräußert oder nach IFRS 16 bilanziert wird.

SIC INTERPRETATION 32

Intangible assets—web site costs

REFERENCES

- IFRS 3 *Business combinations*
- IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*
- IFRS 16 *Leases*
- **IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements***
- IAS 2 *Inventories* (as revised in 2003)
- IAS 16 *Property, plant and equipment* (as revised in 2003)
- IAS 36 *Impairment of assets* (as revised in 2004)
- IAS 38 *Intangible assets* (as revised in 2004)

ISSUE

An entity may incur internal expenditure on the development and operation of its own website for internal or external access. A website designed for external access may be used for various purposes such as to promote and advertise an entity's own products and services, provide electronic services, and sell products and services. A website designed for internal access may be used to store company policies and customer details, and search relevant information. 1

The stages of a website's development can be described as follows: 2

- (a) Planning—includes undertaking feasibility studies, defining objectives and specifications, evaluating alternatives and selecting preferences.
- (b) Application and infrastructure development—includes obtaining a domain name, purchasing and developing hardware and operating software, installing developed applications and stress testing.
- (c) Graphical design development—includes designing the appearance of web pages.
- (d) Content development—includes creating, purchasing, preparing and uploading information, either textual or graphical in nature, on the website before the completion of the website's development. This information may either be stored in separate databases that are integrated into (or accessed from) the website or coded directly into the web pages.

Once development of a website has been completed, the Operating stage begins. During this stage, an entity maintains and enhances the applications, infrastructure, graphical design and content of the website. 3

When accounting for internal expenditure on the development and operation of an entity's own website for internal or external access, the issues are: 4

- (a) whether the website is an internally generated intangible asset that is subject to the requirements of IAS 38; and
- (b) the appropriate accounting treatment of such expenditure.

This Interpretation does not apply to expenditure on purchasing, developing, and operating hardware (e.g. web servers, staging servers, production servers and internet connections) of a web site. Such expenditure is accounted for under IAS 16. Additionally, when an entity incurs expenditure on an internet service provider hosting the entity's web site, the expenditure is recognised as an expense **under paragraph 46 of IFRS 18** and the *Conceptual Framework for Financial Reporting* when the services are received. 5

IAS 38 does not apply to intangible assets held by an entity for sale in the ordinary course of business (see IAS 2 and IFRS 15) or leases of intangible assets accounted for in accordance with IFRS 16. Accordingly, this Interpretation does not apply to expenditure on the development or operation of a web site (or web site software) for sale to another entity or that is accounted for in accordance with IFRS 16. 6

also die Kriterien für den Ansatz als immaterieller Vermögenswert nicht erfüllt, zuvor aber als Vermögenswert angesetzt war, ist dieser Posten auszubuchen, sobald diese Interpretation in Kraft tritt. Eine bestehende Internetseite, deren Entwicklungsausgaben die Kriterien für den Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllen, die zuvor aber nicht als Vermögenswert angesetzt war, ist bei Inkrafttreten dieser Interpretation nicht als immaterieller Vermögenswert anzusetzen. Bei einer bestehenden Internetseite, deren Entwicklungsausgaben die Kriterien für den Ansatz als immaterieller Vermögenswert erfüllen, die zuvor als Vermögenswert angesetzt war und ursprünglich mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bewertet wurde, gilt der ursprünglich erfasste Betrag als zutreffend.

Infolge (der 2007 überarbeiteten Fassung) von IAS 1 wurde die in allen IFRS verwendete Terminologie geändert. Außerdem wurde dadurch Paragraph 5 geändert. Diese Änderungen sind auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen. Wendet ein Unternehmen die 2007 überarbeitete Fassung von IAS 1 auf eine frühere Periode an, so hat es auf diese Periode auch diese Änderungen anzuwenden.¹

Mit dem im Mai 2014 veröffentlichten IFRS 15 *Erlöse aus Verträgen mit Kunden* wurden der Abschnitt „Verweise“ und der Paragraph 6 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 15 an, so hat es diese Änderung anzuwenden.

Durch IFRS 16, veröffentlicht im Januar 2016, wurde Paragraph 6 geändert. Wendet das Unternehmen IFRS 16 an, hat es diese Änderung ebenfalls anzuwenden.

Mit der 2018 veröffentlichten Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* wurde Paragraph 5 geändert. Diese Änderung ist auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Eine frühere Anwendung ist zulässig, wenn das Unternehmen gleichzeitig alle anderen mit der Verlautbarung *Änderungen der Verweise auf das Rahmenkonzept in IFRS-Standards* einhergehenden Änderungen anwendet. Nach IAS 8 *Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler*² ist die Änderung an SIC 32 rückwirkend anzuwenden. Sollte das Unternehmen jedoch feststellen, dass eine rückwirkende Anwendung nicht durchführbar ist oder mit unangemessenem Kosten- oder Zeitaufwand verbunden wäre, hat es die Änderungen an SIC 32 nach Maßgabe der Paragraphen 23–28, 50–53 und 54F von IAS 8 anzuwenden.

Durch IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*, veröffentlicht im April 2024, wurde Paragraph 5 geändert. Wendet ein Unternehmen IFRS 18 an, sind diese Änderungen ebenfalls anzuwenden.

¹ Im April 2024 veröffentlichte der IASB IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss* und übertrug diese Vorschriften aus IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* auf IFRS 18.

² Mit der Veröffentlichung von IFRS 18 hat der IASB den Titel von IAS 8 in *Grundlagen der Aufstellung des Abschlusses* geändert.

meet the criteria for recognition as an intangible asset, but was previously recognised as an asset, the item shall be derecognised at the date when this interpretation becomes effective. When a website exists and the expenditure to develop it meets the criteria for recognition as an intangible asset, but was not previously recognised as an asset, the intangible asset shall not be recognised at the date when this interpretation becomes effective. When a website exists and the expenditure to develop it meets the criteria for recognition as an intangible asset, was previously recognised as an asset and initially measured at cost, the amount initially recognised is deemed to have been properly determined.

IAS 1 (as revised in 2007) amended the terminology used throughout IFRSs. In addition it amended paragraph 5. An entity shall apply those amendments for annual periods beginning on or after 1 January 2009. If an entity applies IAS 1 (revised 2007) for an earlier period, the amendments shall be applied for that earlier period.¹

IFRS 15 *Revenue from Contracts with Customers*, issued in May 2014, amended the 'References' section and paragraph 6. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 15.

IFRS 16, issued in January 2016, amended paragraph 6. An entity shall apply that amendment when it applies IFRS 16.

Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards, issued in 2018, amended paragraph 5. An entity shall apply that amendment for annual periods beginning on or after 1 January 2020. Earlier application is permitted if at the same time an entity also applies all other amendments made by *Amendments to References to the Conceptual Framework in IFRS Standards*. An entity shall apply the amendment to SIC-32 retrospectively in accordance with IAS 8 *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*.² However, if an entity determines that retrospective application would be impracticable or would involve undue cost or effort, it shall apply the amendment to SIC-32 by reference to paragraphs 23—28, 50—53 and 54F of IAS 8.

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* issued in April 2024 amended paragraph 5. An entity shall apply those amendments when it applies IFRS 18.

¹ In April 2024 the IASB issued IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* and carried over these requirements in IAS 1 *Presentation of Financial Statements* to IFRS 18.

² When it issued IFRS 18, the IASB changed the title of IAS 8 to *Basis of Preparation of Financial Statements*.