

IFRS für Juristen

Einführung in eine kapitalmarktorientierte Rechnungslegung

von

Dr. Werner Bohl, Dr. Jost Wiechmann

2., vollständig überarbeitete Auflage

IFRS für Juristen – Bohl / Wiechmann

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Handelsgesetzbuch



Verlag C.H. Beck München 2010

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 59785 5

Eintreten oder Nichteintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse erst noch bestätigt wird, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Unternehmens stehen, oder

b) eine gegenwärtige Verpflichtung, die auf vergangenen Ereignissen beruht, jedoch nicht erfasst wird, weil:

(i) ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung nicht wahrscheinlich ist, oder

(ii) die Höhe der Verpflichtung nicht ausreichend verlässlich geschätzt werden kann.

(IAS 37.10)

z. B. Verpflichtung aus Gewährleistungsverträgen oder Bürgschaften, für die die Voraussetzungen einer Rückstellungsbildung (noch) nicht vorliegen

235 f.

control

Kontrolle, Möglichkeit, die Finanz- und Geschäftspolitik eines Unternehmens zu bestimmen, um aus dessen Tätigkeit Nutzen zu ziehen (IAS 27.4), vergleichbar der Regelung in § 290 Abs. 2 HGB, die durch das BilMoG neu gefasst ist

418

D

decision usefulness

Nutzen für die wirtschaftlichen Entscheidungen eines Nutzers von Abschlüssen. Maßgebendes Kriterium für die Ausgestaltung der IFRS-Standards, F 12, IAS 8.10 (b)

123

Deferred taxes

siehe latente Steuern

560 ff.

defined benefit plans

Leistungsorientierte Pensionspläne, bei denen der Arbeitgeber die zugesagten Leistungen, z. B. eine lebenslängliche monatliche Rente, gewährt (IAS 19.27). Im Gegensatz hierzu stehen **beitragsorientierte** Pläne, bei denen die Verpflichtung auf den vereinbarten Betrag begrenzt ist, der z. B. an einen Pensionsfonds zu zahlen ist, IAS 19.25

549 ff.

depreciation

planmäßige Abschreibungen, Verteilung der Kosten eines Vermögenswertes auf seine voraussichtliche Nutzungsdauer (useful life)

–

Derivat

Ein Derivat ist ein **Finanzinstrument** oder ein anderer Vertrag mit folgenden Merkmalen:

276 ff.

a) sein Wert verändert sich infolge einer Änderung eines bestimmten Zinssatzes, Preises eines Finanzinstruments, Rohstoffpreises, Wechselkurses, Preis- oder Zinsindexes, Bonitätsratings oder Kreditindexes oder einer anderen Variablen, vorausgesetzt, dass im Fall einer nichtfinanziellen Variablen die Variable nicht spezifisch für eine Partei des Vertrages ist (auch „Basis“ genannt);

b) es erfordert keine Anschaffungsauszahlung oder eine, die im Vergleich zu anderen Vertragsformen, von denen zu erwarten ist, dass sie in ähnlicher Weise auf Änderungen der Marktbedingungen reagieren, geringer ist; und

c) es wird zu einem späteren Zeitpunkt beglichen (IAS 39.9)

Beispiele für Derivate

Optionen

Optionen sind Vereinbarungen, bei denen einem Vertragspartner (Optionskäufer) das Recht eingeräumt wird, zukünftig innerhalb einer bestimmten Frist bzw. zu einem späteren Zeitpunkt mit dem anderen Vertragspartner (Stillhalter) ein festgelegtes Vertragsverhältnis einzugehen bzw. vom Stillhalter die Zahlung eines hinsichtlich seiner Bestimmungsgrößen festgelegten Geldbetrags (Barausgleich) zu verlangen (IDW BFA 2/1995 WPg 1995, 421). IdR – aber nicht notwendige Voraussetzung – hat der Optionskäufer bei Abschluss des Optionsvertrages eine Optionsprämie an den Stillhalter zu zahlen.

(entnommen aus Flintrop in Beck IFRS-Handbuch 3. Aufl. (§ 23 Rdn. 7).

Eine Optionsprämie wird nach IFRS beim Käufer aktiviert und beim Stillhalter passiviert.

Die Option bezieht sich i. d. R. auf Basiswerte (underlying) wie z. B. Aktien, Devisen, Anleihen, Termingeschäfte wie Futures, Forward Rate, Agreements, Waren

Swaps

Swapgeschäfte werden überwiegend als Zinsswaps, Zins-/Währungsswaps oder Devisenswaps abgeschlossen. Swaptions kennzeichnen Verträge, bei denen als Basiswert ein Swap vereinbart ist.

Bei einem Zinsswap (Interest Rate Swap – IRS) erfolgt für einen bestimmten Betrag mit einer vorher festgelegten Laufzeit und fixierten Zinszahlungsterminen der Austausch von Zahlungsverpflichtungen oder -ansprüchen, die aus der Aufnahme/Anlage von Mitteln gleicher Währung aber unterschiedlicher Zinsbasen (fest/variabel) entstehen. Ein Tausch der zugrunde liegenden Kapitalbeträge erfolgt dabei nicht. Der Zinsswap erlaubt somit die Transformation festverzinslicher Forderungen/Verbindlichkeiten in variabel verzinsliche Forderungen/Verbindlichkeiten et vice versa, so dass es einem anderen Unternehmen möglich ist, sich zunächst des Kapitalmarkts zu bedienen, an dem es die günstigsten Konditionen erhält und anschließend durch den Abschluss eines Zinsswaps die gewünschte Finanzierungsstruktur herzustellen (Flintrop a. a. O)

Zinsabgrenzungsvereinbarungen

Zinsabgrenzungsvereinbarungen werden als sog. Caps, Floors oder Collars abgeschlossen. Als Sonderform von Optionsgeschäften weisen Zinsbegrenzungsvereinbarungen eine asymmetrische Risikoverteilung auf. Bei einem **Cap** garantiert der Verkäufer dem Käufer gegen Zahlung einer Prämie für einen bestimmten Kapitalbetrag und eine bestimmte Laufzeit eine Zinsobergrenze (Strike-Price). Übersteigt der vorher festgelegte Referenzzinssatz an den festgelegten Terminen (Fixingtagen) die Zinsobergrenze, ist der Verkäufer zum Ausgleich des Differenzbetrages für die jeweilige Periode verpflichtet.

Bei einem **Floor** garantiert der Verkäufer gegen Zahlung einer Prämie für einen bestimmten Geldbetrag und eine bestimmte Laufzeit eine Zinsuntergrenze (Strike-Price)

Der **Collar** stellt eine Kombination aus Cap und Floor dar. Der Käufer eines Collar ist Käufer eines Cap und Verkäufer eines Floor, der Verkäufer eines Collar mit hin Käufer eines Floor und Verkäufer eines Cap. Im Ergebnis vereinbaren Käufer und Verkäufer eines Collar eine Zinsbandbreite. Durch die Vereinbarung eines Collar sichert sich der Käufer gegen ein Ansteigen des Zinssatzes ab, gibt aber im Gegenzug einen Teil seiner Gewinnchancen aus fallenden Zinsen ab, was zu einer Reduzierung der ansonsten für einen Cap zu zahlenden Prämie führt. In Abhängigkeit von der Entwicklung des Referenzzinssatzes kommt es – sobald dieser außerhalb der Bandbreite liegt – zu Ausgleichszahlungen durch den Verkäufer (Referenzzinssatz über Zinsobergrenze) oder den Käufer (Referenzzinssatz unter Zinsuntergrenze).

(aus Flintrop a. a. O.)

Futures

Futures sind standardisierte, an Terminbörsen gehandelte und täglich bewertete Termingeschäfte, bei denen sich die Vertragsparteien verbindlich verpflichten, eine standardisierte Menge bzw. einen standardisierten Wert eines Finanzinstruments (Underlying) an einem in der Zukunft gelegenen Erfüllungstermin zu einem vorab fixierten Preis abzunehmen (Käufer des Futures) bzw. zu liefern (Verkäufer des Futures).

(aus Flintrop a. a. O.)

verwässertes Ergebnis je Aktie, die Verwässerung entsteht z. B. wenn junge Aktien zu Preisen ausgegeben werden, die unter dem Kurswert der Altaktien liegen

Aufgegebener Geschäftsbereich = Unternehmensbestandteil, „der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert 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 Wiederveräußerung erworben wurde.“

(IFRS 5.32)

Abzinsung

Buchführungssystem, das jeden Vorgang als etwas Zweiseitiges auffasst und dies in sog. Buchungssätzen ausdrückt, z. B.

– der Zugang eines Vermögenswertes kann zugleich den Zugang einer Schuld bewirken (Kauf einer Ware auf Kredit)

Buchungssatz: per Warenbestand (Soll) an Lieferantenschuld (Haben),

diluted earnings per share

Discontinued operation

Diskontierung
Doppelte Buchführung

277

480

523 ff.

54 ff.

- wird Lohn in bar an den Arbeitnehmer gezahlt, erhöht sich der Lohnaufwand und vermindert sich der Kassenbestand
Buchungssatz: per Lohnaufwand (Soll) an Kassenbestand (Haben),
- wird eine Ware auf Kredit verkauft, erhöhen sich die Umsatzerlöse und die Forderungen,
Buchungssatz: per Forderungen (Soll) an Umsatzerlöse (Haben)

Es korrespondieren folgende Begriffe:

Soll	Haben
debit	credit
Vermögenswert	Schuld
Aufwand	Ertrag
belasten	erkennen
per	an

Gegensatz zur doppelten Buchführung ist die einfache Buchführung

DPR	Verein Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung DPR e. V.	324
Drohende Verluste	aus schwebenden Geschäften, Begriff aus § 249 HGB, Entsprechung in den IFRS: onerous contracts (IAS 37.66)	
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs-Standards Committee e. V.	333
Due process	Das Verfahren, das für die Gremien des IASC vorgeschrieben ist. Für das IASB verabschiedeten die Trustees im März 2006 ein „Due Process Handbook“. Es sieht für das Standard-Setting sechs Verfahrensabschnitte vor: 1. Setting the agenda 2. Project planning 3. Development and publication of a discussion paper 4. Development and publication of an exposure draft 5. Development and publication of an IFRS 6. Procedures after an IFRS is issued Das Verfahren ist durch Transparenz und Offenheit, ausgedehnte Konsultationen und Einbeziehung aller interessierten Kreise gekennzeichnet. Das Abstimmungsverfahren ist im einzelnen geregelt und erfordert für die Verabschiedung von Standards 9 (von 14) Stimmen oder 10 (von 16), sobald das IASB 16 Mitglieder umfasst. Für die IFRIC verabschiedeten die Trustees ein Due Process Handbook im Januar 2007.	88

E

earnings per share	Ergebnis je Aktie, IAS 33	480
EFRAG	European Financial Reporting Advisory Group, Arbeitsgruppe, die 2001 von sieben europäischen Verbänden gegründet wurde, darunter die Federation of European Accountants (FEE). Die EFRAG hat ihrerseits eine Technical Expert Group (TEG) errichtet, die zurzeit 12 stimmberechtigte Mitglieder hat. Die EFRAG/TEG berät die EU-Kommission bei dem Endorsement der IFRS	104

Eigenkapital	siehe equity	244 ff.
Eigenkapital der Personengesellschaften	Wird nach den Prinzipien der IFRS in der Regel nicht als Eigenkapital, sondern als Schuld betrachtet. Der Eigenkapitalausweis ist jedoch aufgrund einer Übergangslösung in IAS 32.16 A ff. möglich	260 ff.
Eigenkapitalspiegel	Begriff aus § 297 HGB, auch Eigenkapitalveränderungsrechnung genannt (siehe dort)	465
Eigenkapitalveränderungsrechnung	statement of changes in equity, vorgeschriebener Teil eines vollständigen Abschlusses, stellt die Veränderungen dar, die sich zwischen dem Beginn und dem Ende einer Periode (eines Geschäftsjahres) ergeben, IAS 1.06	465
Einheitliche Leitung	In § 297 HGB als Eigenkapitalspiegel bezeichnet	418
Einzelabschlüsse	Anknüpfungspunkt für das frühere HGB-Konzernrecht, aufgehoben durch das BilMoG. Gem. § 290 n.F. gilt ab 1. 1. 2010 das Kontrollkonzept	418
Einzelabschluss nach § 325 Abs. 2 a HGB	Abschluss einer juristischen Einheit (AG, GmbH, KG, Einzelfirma) im Gegensatz zum Konzernabschluss, in den die Einzelabschlüsse eingehen	407 ff.
employee benefit	Einzelabschluss, der nach den IFRS-Regeln aufgestellt ist	411
endorsement	Leistungen an Arbeitnehmer, insbesondere Pensionsleistungen, geregelt in IAS 19 und IAS 26	549 ff.
enforcement	Bezeichnung für die Übernahme der einzelnen IFRS in das europäische Recht: Erlass einer Verordnung durch die EU-Kommission, an der die Regierungen der EU-Staaten durch den ARC (siehe dort) mitwirken	103 ff.
Englische Fassung	Durchsetzung der IFRS, z. B. durch die Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR)	324 ff.
entity	der Standards, Bedeutung für die Anwendung	307
Entstehungsgeschichte	Bezeichnung für ein rechtlich selbstständiges Unternehmen oder für eine rechtlich unselbständige Einheit, für die ein Jahresabschluss erstellt wird	–
Entwicklungskosten	der Standards	312
equity	Entwicklung ist nach IAS 38.8 „die Anwendung von Forschungsergebnissen ... auf einen ... Plan ... für die Produktion von neuen Materialien, Produkten“ (Abgrenzung zu den Forschungskosten)	222
equity method	Eigenkapital definiert in F49 als der nach Abzug aller Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens	244 ff.
Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	Bilanzierungsmethode, bei der die Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen (joint venture) zunächst mit den Anschaffungskosten angesetzt werden. In der Folge werden die Anschaffungskosten entsprechend dem Anteil des Partnerunternehmens am sich ändernden Reinvermögen (equity) des gemeinschaftlich geführten Unternehmens (spiegelbildlich) berichtet, IAS 31.3, IAS 31.38	435
Ergänzungsbilanz	Alternative: Der joint-venture-Partner kann seine Beteiligung an dem joint venture auch nach seinen idellen Anteilen (Quoten) an den einzelnen Vermögenswerten bilanzieren (Quotenbilanzierung), IAS 31.30	435
	siehe subsequent events	
	Begriff aus dem deutschen Steuerrecht der Personengesellschaften. In Ergänzungsbilanzen werden Mehr-	

	oder Minderbeträge erfasst, die aus steuerlicher Sicht die Handelsbilanz ergänzen. (zu unterscheiden von Sonderbilanzen, siehe dort)	370
Ergebnis je Aktie	Earnings per share, IAS 33	480 ff.
error	siehe unter Fehler	485 ff.
Erstanwendung der IFRS	first-time-adoption, förmlich geregelt in IFRS 1.3	591 ff.
Ertragswert	Berechnungsbeispiel in Rdn. 590	
Erwerbsmethode	Methode zur Konzernbilanzierung (purchase method)	441
Europäisches Parlament	Mitwirkung bei der Übernahme der IFRS in europäisches Recht	109
Eventualforderung	siehe contingent asset	214
exposure draft	Entwurf eines Standards	88

F

fair presentation	Grundlegendes Prinzip der Bilanzierung nach IFRS und HGB, jedoch mit unterschiedlicher Gewichtung	172
fair value	siehe Zeitwert	292
fair-value hedge	Absicherung des beizulegenden Zeitwertes, IAS 39.86 (a), siehe auch cash flow hedge	–
fair value option	allgemeine Möglichkeit, Finanzinstrumente zum fair value zu bewerten, geregelt in IAS 39.9	–
fair-value-Richtlinie	EU-Richtlinie vom 27. 9. 2001	
Faktische Verpflichtung	definiert in IAS 37.10. Sie entsteht, wenn ein Unternehmen z. B. durch öffentlich angekündigte Maßnahmen die Übernahme bestimmter Verpflichtungen „angedeutet“ hat und dadurch bei anderen eine „gerechtfertigte Erwartung“ geweckt hat.	234
Fehler	Error, Fehler aus früheren Perioden sind nach IFRS zu berichtigen, wenn sie wesentlich sind. In IAS 8.5. heißt es: Fehler aus früheren Perioden sind Auslassungen oder fehlerhafte Angaben in den Abschlüssen eines Unternehmens für eine oder mehrere Perioden, die sich aus einer Nicht- oder Fehlanwendung von zuverlässigen Informationen ergeben haben, die a) zu dem Zeitpunkt, an dem die Abschlüsse für die entsprechenden Perioden zur Veröffentlichung genehmigt wurden, zur Verfügung standen; und b) hätten eingeholt und bei der Aufstellung und Darstellung der entsprechenden Abschlüsse berücksichtigt werden können. Diese Fehler beinhalten die Auswirkungen von Rechenfehlern, Fehlern bei der Anwendung von Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Flüchtigkeitsfehlern oder Fehlinterpretationen von Sachverhalten, sowie von Betrugsfällen.	486 ff.
Fehlerhafter Konzernabschluss	IAS 8 und IAS 10	485 ff.
Fertigungsaufträge	Construction contracts „Vertrag über die kundenspezifische Fertigung einzelner Gegenstände..., die hinsichtlich Design, Technologie und Funktion oder hinsichtlich ihrer Verwendung aufeinander abgestimmt oder voneinander abhängig sind“, IAS 11.3	232
finance lease	Finanzierungsleasing, ein Leasingverhältnis, „bei dem im Wesentlichen alle mit dem Eigentum verbundenen	

	Risiken und Chancen eines Vermögenswertes auf den Leasingnehmer übertragen werden“ (IAS 17.4), Buchung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer, Gegensatz: Operating lease	529
financial instrument	Ein Finanzinstrument ist ein Vertrag, der gleichzeitig bei dem einen Unternehmen zu einem finanziellen Vermögenswert und bei dem anderen Unternehmen zu einer finanziellen Verbindlichkeit oder einem Eigenkapitalinstrument führt. (IAS 32.11), z. B. Forderungen, Derivate	276 ff.
Finanzierung des IASB	Das IASB finanziert sich zu 80% durch Spenden von Unternehmen und wirtschaftsnahen Institutionen. Unter den Spendern spielen die großen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (the big four) eine wesentliche Rolle	82 ff.
Finanzmittelfonds	Summe der Finanzmittel (Barmittel, Sichteinlagen bei Banken usw.), von denen die Kapitalflussrechnung (siehe dort) ausgeht	467
Firmenwert	good will; drückt einen Preis aus, den ein Unternehmen beim Kauf eines anderen Unternehmens über die Verkehrswerte (Zeitwerte) der einzelnen materiellen und separierbaren immateriellen Vermögenswerte hinaus geleistet hat (erworbener Firmenwert).	447
first-time-adoption	Ein selbstgeschaffener Firmenwert darf weder nach HGB noch nach IFRS bilanziert werden.	227
floor	erste Anwen- dung der IFRS, förmlich geregelt in IFRS 1.2	591 ff.
Forschungskosten	siehe unter Derivate	
	Forschung ist nach IAS 38.8 die „Suche ... zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen“. Die Kosten sind weder nach IFRS noch nach HGB aktivierbar. Abgrenzung zu den Entwicklungskosten	222 f.
Forschung und Entwicklung Framework	research and development, Regelung in IAS 38.51 ff Rahmenkonzept, ein vom Vorgänger des IASB im Jahre 1989 nach dem damaligen Entwicklungsstand erarbeitetes Grundsatzpapier, das die Abschlussposten und deren Bewertung erläutert und das die „quantitativen“ Anforderungen festlegt. Die Texte des framework haben nicht die Verbindlichkeit eines Standards	222 f.
Freigabe des Abschlusses	Tag, an dem der Abschluss nach IAS 10.3 zur Veröffentlichung freigegeben wird	402
full-fair-value Bewertung	Bewertung sämtlicher Vermögenswerte und Schulden zum fair value. Bisher nicht vorgesehen. Eine fair-value Bewertung ist nur für einzeln aufgezählte Vermögenswerte zugelassen	292 ff.
Funktion des Jahresabschlusses	nach HGB	138 ff.
	nach IFRS	123 ff.
futures	siehe unter Derivate	277

G

Geltung der IFRS	in der EU	24 ff.
	in anderen Staaten	11, 21
Gemeinschaftsunternehmen	Gemeinschaftlich geführtes Unternehmen (IAS 31.24). Joint venture in Form einer Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft oder einer anderen rechtlichen Einheit, an der jedes Partnerunternehmen beteiligt ist.	432

Gerichte	Zuständigkeit der deutschen Gerichte und des EuGH für die Auslegung der IFRS	332 ff.
Gesamtkostenverfahren	eine der zulässigen Gliederungen der GuV (Gegensatz: Umsatzkostenverfahren)	462
Gewinnermittlung	zur Funktion eines HGB-Abschlusses gehört die Gewinnermittlung	141
Gewinnrealisierung	revenue recognition, Zeitpunkt zu dem der Gewinn (Verlust) aus einem einzelnen Geschäftsvorfall realisiert wird, z. B. bei Auslieferung der bestellten Ware oder bei langfristiger Fertigung abschnittsweise (percentage of completion) oder bei Ablieferung des fertigen Werkes, IAS 18 und IAS 11	229 ff.
Gewinn- und Verlustrechnung	income statement. Für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2009 beginnen, wird nach IAS 1.81 ff. eine erweiterte GuV gefordert, nämlich ein „Statement of comprehensive income“ (Gesamtergebnisrechnung)	461
Gliederung der Bilanz	Die Bilanz wird in IAS 1.54 jetzt als „Statement of financial position“ bezeichnet. Die Mindestgliederung ist in IAS 1.54 ff. geregelt	460
going concern principle	Grundsatz der Unternehmensfortführung, § 252 Abs. 1 Ziff. 2 HGB: „Bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen“. Gilt auch für die IFRS, F 23 und IAS 1.25	155 227, 447
good will	siehe Firmenwert	
Government grants	Zuwendungen der öffentlichen Hand. Die Bilanzierung ist in IAS 20 geregelt	
Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB)	System von geschriebenen und ungeschriebenen Regeln und Konventionen für die Rechnungslegung, das u. a. in § 243 Abs 1 HGB erwähnt ist. Die IFRS kennen den Begriff nicht.	
Gründungskosten	Kosten für die Gründung eines Unternehmens dürfen nach § 248 Abs. 1 HGB und IAS 38.69 nicht aktiviert werden	227
guidance of implementation	Einführungshinweise zu Standards, die das IASB veröffentlicht	405
Gläubigerschutz	Ziel der Rechnungslegung nach HGB, den IFRS unbekannt	139

H

hedge	Sicherungsgeschäft zur Absicherung von – Veränderung der beizulegenden Zeitwerte (z. B. einer Forderung gegen Schwankungen der Wechselkurse oder der Zinsen) = fair value hedge – Schwankungen zukünftiger Zahlungsströme, z. B. von Zinsen für eine variabel verzinsliche Schuld = cash flow hedge – Nettoinvestitionen im Ausland gegen schwankende Wechselkurse (IAS 21)	–
hedge-accounting	Bilanzierung von Sicherungsgeschäften. Das Sicherungsgeschäft darf nur unter einschränkenden Bedingungen als Einheit von Sicherungsinstrument (z. B. Derivat) und Grundgeschäft bilanziert werden, wie in IAS 39.85 ff. geregelt	–