



iGAAP fokussiert

Finanzberichterstattung

IASB veröffentlicht neuen Standard zu Darstellung und Angaben im Abschluss

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 9. April 2024 den neuen Standard IFRS 18 **Presentation and Disclosure in Financial Statements** veröffentlicht, der den bislang anzuwendenden IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** ersetzt. Von den Änderungen, die aus der Anwendung von IFRS 18 resultieren, werden alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen betroffen sein.

Die Zielsetzung bei der Erarbeitung von IFRS 18 lag auf der Verbesserung der Berichterstattung über die finanzielle Leistung eines Unternehmens mit Schwerpunkt auf der Gewinn- und Verlustrechnung. Zu den wesentlichen Neuerungen gehören die Einführung von vordefinierten Zwischensummen und die Kategorisierung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, Vorschriften zur Verbesserung der Zusammenfassung und der Aufgliederung von Posten sowie die Einführung von Angaben zu bestimmten von der Unternehmensleitung definierten Leistungskennzahlen.

IFRS 18 ist erstmalig rückwirkend auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig.

Hintergrund

Mit den in IFRS 18 **Presentation and Disclosure in Financial Statements** (IFRS 18 **Darstellung und Angaben im Abschluss**) enthaltenen Änderungen will der International Accounting Standards Board (IASB) Verbesserungen bei der Darstellung von Abschlussinformationen, vornehmlich in der Gewinn- und Verlustrechnung, sowie der Bereitstellung von damit zusammenhängenden Anhangangaben erreichen. In der Vergangenheit kritisierten Abschlussadressaten oftmals die mangelnde Vergleichbarkeit der Ergebnisrechnungen von Unternehmen, die sich aufgrund von Unterschieden in Struktur und Inhalt ergibt. Außerdem soll dem Interesse der Abschlussadressaten nach einer umfassenderen Aufgliederung der Informationen in Abschluss und Anhang sowie der Forderung nach einer transparenteren Darstellung der von der Unternehmensleitung definierten Leistungskennzahlen (Management-defined Performance Measures, MPMs) Rechnung getragen werden.

Die wesentlichen Neuerungen in IFRS 18 beziehen sich auf drei Bereiche:

1. Verpflichtende Darstellung von zwei neuen vordefinierten Zwischensummen sowie Kategorisierung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung;
2. Angaben zu bestimmten Leistungskennzahlen, die von der Unternehmensleitung definiert wurden (MPMs), zur Erhöhung der Transparenz;
3. erweiterte Anforderungen zur Zusammenfassung und Aufgliederung von Posten.

IFRS 18 enthält neben den Neuerungen zudem weitestgehend die bereits bestehenden Anforderungen aus IAS 1 **Darstellung des Abschlusses**, die nicht Gegenstand der aktuellen Überarbeitung waren. Einzelne Vorschriften aus IAS 1 wurden zudem in andere IFRS verschoben, z.B. in IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler**. Damit wird IAS 1 gänzlich ersetzt und IFRS 18 als einheitlicher Standard bezüglich Anforderungen für die Darstellung und Angaben anzuwenden sein. IFRS 18 wird von einer Grundlage für Schlussfolgerungen (Basis for Conclusions) sowie erläuternden Beispielen (Illustrative Examples) ergänzt.

Zudem hat der IASB Änderungen an IAS 7 **Kapitalflussrechnungen** vorgenommen, die einen einheitlichen Ausgangspunkt für die indirekte Methode zur Darstellung von Cashflows aus der betrieblichen Tätigkeit festlegen und die bislang bestehenden Wahlrechte für die Klassifizierung von Zins- und Dividenden-Cashflows abschaffen.

IFRS 18 stellt das Ergebnis des vom IASB seit 2014 verfolgten Projekts „Primäre Abschlussbestandteile“ (Primary Financial Statements) dar, welches Teil der Initiative „Bessere Kommunikation in der Finanzberichterstattung“ (Better Communication in Financial Reporting) ist. Dem zeitlich vorgelagert waren Überlegungen im Rahmen des Vorgängerprojekts „Darstellung des Abschlusses“ (Financial Statement Presentation), dessen Ziel es war, einen umfassenden Standard zum Aufbau des Abschlusses und zur Darstellung von Informationen im Abschluss zu entwickeln. Damalige Projektinhalte waren unter anderem die Überarbeitung von IAS 1 und IAS 7, die Bilanzierung von aufgegebenen Geschäftsbereichen und des sonstigen Ergebnisses sowie die Zwischenberichterstattung. Hierbei handelte es sich um ein Gemeinschaftsprojekt des IASB und des US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB), welches im Jahr 2010 aufgegeben wurde. Stattdessen begann der IASB im Jahr 2015 mit den Arbeiten am Projekt „Primäre Abschlussbestandteile“ und veröffentlichte im Dezember 2019 den Standardentwurf ED/2019/7 **General Presentation and Disclosures** (vgl. hierzu unseren entsprechenden [IFRS fokussiert-Newsletter](#)).

Verbesserung der
Kommunikation von
Abschlussinformationen

Fokus auf der Gewinn- und
Verlustrechnung

Im Vergleich zum Standardentwurf ergaben sich folgende wesentliche Änderungen:

- Kategorie „Integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen“: Der Vorschlag einer solchen, gesonderten Kategorie wurde nicht weiterverfolgt. Stattdessen sind Erträge und Aufwendungen aus Anteilen an assoziierten Unternehmen und an Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, immer in der Investitionskategorie zu zeigen.
- Gesamt- und Umsatzkostenverfahren: Für die Darstellung der im Betriebsergebnis erfassten Aufwendungen sollte entweder das Gesamt- oder das Umsatzkostenverfahren anzuwenden sein; eine Mischform oder eine Darstellung ausschließlich im Anhang sollte nicht mehr zulässig sein. Dieser Vorschlag wurde fallen gelassen.
- Anhangangabe zu ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen: Die vorgeschlagene verpflichtende Berichterstattung über sämtliche ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen in einer Anhangangabe wurde nicht weiterverfolgt.

Hinweis

Der neue Standard wird sich auswirken auf

- die Art und Weise, wie Unternehmen Finanzinformationen darstellen und offenlegen, jedoch nicht auf ihre tatsächliche finanzielle Leistung, da sich IFRS 18 nicht auf den Ansatz und die Bewertung von Posten erstreckt;
- die Qualität der Finanzinformationen, einschließlich digitaler Informationen, die Abschlussadressaten zur Verfügung stehen; und
- den Umfang der Finanzinformationen, die der Prüfung durch den Abschlussprüfer und dem Enforcement durch Aufsichtsbehörden wie der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) unterliegen.

Die Änderungen im Einzelnen

Prinzipien für die Zusammenfassung und Aufgliederung

IFRS 18 enthält neue Anforderungen für die Gruppierung von Informationen in IFRS-Abschlüssen („Aggregation“ und „Disaggregation“), die den Bedenken der Abschlussadressaten Rechnung tragen sollen, dass entweder keine detaillierten Informationen bereitgestellt und/oder wichtige Informationen durch die Vermischung mit unwesentlichen Informationen verschleiert werden.

Diesen Anforderungen in IFRS 18 vorweg gestellt sind Leitlinien, auf deren Basis ein Unternehmen zu entscheiden hat, ob Informationen in den primären Abschlussbestandteilen, welche die Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Gesamtergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung umfassen, oder im Anhang darzustellen sind. Maßgeblich für die Zusammenfassung und Aufgliederung von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Cashflows zum Zwecke der Darstellung von Posten in den primären Abschlussbestandteilen ist die mit den primären Abschlussbestandteilen beabsichtigte Bereitstellung von Finanzinformationen. Neu in IFRS 18 aufgenommen sind Ausführungen zur Bedeutung der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs sowie darin darzustellenden Informationen. Danach sollen die primären Abschlussbestandteile eine strukturierte Zusammenfassung von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen, Aufwendungen und Cashflows bieten, um einen Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu gewähren, Vergleichbarkeit zu ermöglichen und Anhaltspunkte für weiterführende Informationen im Anhang zu liefern.

Für die in IFRS 18 enthaltene Vorschrift zur Auflistung von Einzelposten, z.B. in der Gewinn- und Verlustrechnung oder der Bilanz, gilt unverändert wie nach IAS 1, dass dies unterbleiben kann, wenn die daraus resultierenden Informationen unwesentlich sind.

Eine Aufgliederung von Posten ist jedoch grundsätzlich vorzunehmen, wenn die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind. Sofern keine Aufgliederung in den primären Abschlussbestandteilen erfolgt, sind alternativ Angaben im Anhang vorzunehmen. Wie bisher in IAS 1 sind in IFRS 18 Beispiele für Erträge und Aufwendungen oder Vermögenswerte und Schulden enthalten, die in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Bilanz oder alternativ im Anhang anzugeben sind, z.B. Abschreibungen oder Wertaufholungen auf Vorräte.

Die Prinzipien zur Zusammenfassung und Aufgliederung in IFRS 18 sehen vor, dass ein Unternehmen

- Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen oder Cashflows auf der Grundlage gemeinsamer Merkmale gliedert und zu Posten zusammenfasst;
- eine Aufgliederung der Posten vornimmt, wenn die darin enthaltenen Sachverhalte unterschiedliche Merkmale aufweisen; und
- sicherstellt, dass die Aufgliederung und Zusammenfassung im Abschluss keine wesentlichen Informationen verschleiern.

Die Beurteilung, ob Posten gemeinsame Merkmale aufweisen, ist ermessensbehaftet. Gemeinsame Merkmale beinhalten bspw. Art, Funktion bzw. Rolle in der Geschäftstätigkeit des Unternehmens, Bewertungsmaßstab, Bewertungsunsicherheiten oder Unsicherheit über das Ergebnis.

Hilfestellung, ob Informationen in primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang darzustellen sind

Zusammenfassung zu Posten erfolgt auf Grundlage gemeinsamer Merkmale

Zudem enthält IFRS 18 auch Anforderungen, die sich auf die Festlegung von aussagekräftigen Bezeichnungen für Posten in den primären Abschlussbestandteilen beziehen.

Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

Kategorisierung und Einführung verpflichtender Zwischensummen

IFRS 18 sieht für die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Erträge und Aufwendungen eine Klassifizierung nach fünf Kategorien vor, wobei die ersten drei neu eingeführt werden:

1. Betriebliche Tätigkeit (operating),
2. Investitionen (investing),
3. Finanzierung (financing),
4. Ertragsteuern (income taxes),
5. aufgegebene Geschäftsbereiche (discontinued operations).

Grund für die Einführung der verpflichtenden Kategorisierung ist insbesondere eine verbesserte Vergleichbarkeit und Verständlichkeit der in der Gewinn- und Verlustrechnung dargestellten Informationen. Ein Unternehmen ist jedoch nicht verpflichtet, die in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommene Kategorisierung zum Zweck des Ausweises der Zwischensummen explizit kenntlich zu machen, d.h. die Kategorien sind als solche in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht zu bezeichnen.

Neben der Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach Kategorien sind zukünftig außerdem verpflichtend folgende neue Zwischensummen darzustellen:

- Betriebsergebnis (operating profit and loss) sowie
- Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern (profit and loss before financing and income taxes).

Betriebskategorie und Zwischensumme „Betriebsergebnis“

Die Betriebskategorie umfasst Erträge und Aufwendungen, die nicht den Kategorien „Investition“, „Finanzierung“, „Ertragsteuern“ oder „aufgegebene Geschäftsbereiche“ zuzuordnen sind, und stellt somit eine „Residualkategorie“ dar.

Zugleich stellt sie aber auch die Standardkategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung dar, da sie alle Erträge und Aufwendungen umfasst, die sich aus der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ergeben. Dies ist unabhängig davon, ob sie schwanken oder in irgendeiner Weise ungewöhnlich sind. Die Betriebskategorie beinhaltet somit die Erträge und Aufwendungen aus den sog. Hauptgeschäftstätigkeiten (main business activities) eines Unternehmens. Erträge und Aufwendungen aus anderen Geschäftstätigkeiten, etwa Nebentätigkeiten, werden ebenfalls in die Betriebskategorie eingeordnet, wenn diese nicht die Anforderungen für eine Einordnung in eine der anderen Kategorien erfüllen.

Gemäß IFRS 18 ist vorgesehen, eine Zwischensumme „Betriebsergebnis“ in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen und anzugeben, welche Erträge und Aufwendungen in die Betriebskategorie klassifiziert werden.

Verpflichtende Kategorien von Erträgen und Aufwendungen

Investitionskategorie

Die Investitionskategorie umfasst Erträge und Aufwendungen aus

- Beteiligungen an assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen,
- Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten und
- anderen Vermögenswerten, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens eine Rendite erzielen.

Beispiele für Erträge und Aufwendungen, die der Kategorie „Investitionen“ zugeordnet werden, sind

- der Anteil am Gewinn oder Verlust aus der Equity-Bewertung oder Bewertung zum beizulegenden Zeitwert der Beteiligung an assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen oder Abschreibungen des Beteiligungsbuchwertes,
- Zinserträge aus Fremdkapitalinstrumenten,
- Dividenden aus Eigenkapitalinstrumenten,
- Bewertungsergebnisse sowie Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang solcher Vermögenswerte und
- Mieteinnahmen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien.

Finanzierungskategorie

Die Kategorie „Finanzierung“ umfasst

- Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die sich aus Transaktionen ergeben, die nur die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (z.B. Schuldtitel mit Barausgleich wie Schuldverschreibungen, Darlehen, Schuldscheine, Anleihen und Hypotheken), und die
 - aus der Erst- und Folgebewertung sowie Ausbuchung der Verbindlichkeiten resultieren, sowie
 - zusätzliche Aufwendungen, die direkt der Emission und der Tilgung der Verbindlichkeiten zuzurechnen sind, z. B. Transaktionskosten;
- Zinserträge und -aufwendungen sowie die Auswirkungen von Zinssatzänderungen aus Verbindlichkeiten, die aus Transaktionen stammen, die nicht nur die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten (z.B. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, Leasingverbindlichkeiten und Verbindlichkeiten aus leistungsorientierten Pensionsplänen).

Klassifizierung von spezifischen Erträgen und Aufwendungen

Fremdwährungsdifferenzen

Gemäß IFRS 18 sind Fremdwährungsdifferenzen in der gleichen Kategorie auszuweisen wie die Erträge und Aufwendungen aus den Posten, die zu diesen Differenzen geführt haben. IFRS 18 beinhaltet eine Erleichterungsvorschrift (Ausweis in der Betriebskategorie), falls dies mit unangemessenen Kosten oder Arbeitsaufwand (undue cost or effort) verbunden ist.

Gewinne und Verluste aus Derivaten und designierten Sicherungsinstrumenten

Ausgenommen von den Vorschriften zur Erfassung von Erträgen und Aufwendungen in der Finanzierungskategorie und gesondert geregelt sind Gewinne und Verluste aus Derivaten und designierten Sicherungsinstrumenten. Erträge und Aufwendungen aus Derivaten, die nicht zur Steuerung identifizierter Risiken eingesetzt werden, sind je nach Erfüllung gewisser Bedingungen entweder in die Finanzierungskategorie oder die Betriebskategorie zu klassifizieren. Anderenfalls sind sie grundsätzlich in die gleiche Kategorie zu klassifizieren, wie die von den durch das Unternehmen gesteuerten Risiken betroffenen Erträge und Aufwendungen.

	Kategorie
Umsatzerlöse	
Herstellungskosten	
Bruttogewinn/-verlust	
Sonstige betriebliche Erträge	
Vertriebsaufwendungen	Betrieb
Forschungs- und Entwicklungsaufwand	
Allgemeine und Verwaltungsaufwendungen	
Wertminderung des Geschäfts- oder Firmenwerts	
Sonstiger betrieblicher Aufwand	
Betriebsergebnis	
Gewinnanteil und Gewinn aus dem Abgang von assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen	Investition
Ergebnis vor Finanzierung und Steuern	
Zinsaufwand aus Darlehen und Leasingverbindlichkeiten	
Aufwand aus der Aufzinsung von Pensionsverpflichtungen und Rückstellungen	Finanzierung
Ergebnis vor Steuern	
Ertragsteuern	Ertragsteuern
Ergebnis aus fortgeführten Geschäftsbereichen	
Verlust aus aufgegebenen Geschäftsbereichen	Aufgegebene Geschäftsbereiche
Ergebnis des Geschäftsjahres	

Abb. 1: Erläuterndes Beispiel zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach Kategorien und Zwischensummen für ein Produktionsunternehmen¹

Regelungen für Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten

Für die Klassifizierung von Erträgen und Aufwendungen sieht IFRS 18 gesonderte Regelungen für Unternehmen vor, deren Hauptgeschäftstätigkeiten darin bestehen, in Vermögenswerte zu investieren oder ihren Kunden eine Finanzierung anzubieten. Diese Unternehmen haben einige Erträge und Aufwendungen, die andernfalls in die Kategorie „Investition“ oder „Finanzierung“ fallen würden, der Betriebskategorie zuzuordnen. Somit soll auch für diese Unternehmen sichergestellt werden, dass ihr Betriebsergebnis laut Gewinn- und Verlustrechnung als wichtiger Maßstab für ihre operative Leistung herangezogen werden kann. IFRS 18 verlangt daher von einem Unternehmen auf Basis nachweisbarer Fakten zu beurteilen, ob es im Rahmen seiner Hauptgeschäftstätigkeit in Vermögenswerte investiert oder Finanzierungen für Kunden anbietet. Die Beurteilung ist jeweils auf Ebene des berichtenden Unternehmens vorzunehmen. Somit kann es zu Abweichungen zwischen der Beurteilung auf Ebene des Konzerns und der Beurteilung durch ein Tochterunternehmen kommen.

¹ In Anlehnung an die in den Illustrative Examples zu IFRS 18, Part I dargestellte Gewinn- und Verlustrechnung. Das Produktionsunternehmen investiert weder im Rahmen seiner Hauptgeschäftstätigkeit in Vermögenswerte, die einzeln und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen, die es besitzt, eine Rendite erwirtschaften, noch stellt es im Rahmen seiner Hauptgeschäftstätigkeit Finanzierungen für Kunden bereit

Unternehmen, die in Vermögenswerte als Hauptgeschäftstätigkeit investieren

Einige Unternehmen investieren in Vermögenswerte als Hauptgeschäftstätigkeit, z.B. Investmentgesellschaften, Immobiliengesellschaften und Versicherer. Solche Unternehmen haben nach IFRS 18 die Erträge und Aufwendungen, die aus diesen Vermögenswerten entstehen und die sonst in die Kategorie „Investitionen“ fallen würden, in die Kategorie „Betrieb“ einzuordnen, wobei es zwei Ausnahmen von diesem Grundsatz gibt:

1. Erträge und Aufwendungen aus Beteiligungen an assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, werden immer in die Investitionskategorie eingestuft.
2. Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente sind von der Beurteilung ausgeschlossen. Stattdessen hängt die Klassifizierung von Erträgen und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten von der Art der spezifischen Hauptgeschäftstätigkeit ab.

Unternehmen, die Finanzierungen für Kunden als Hauptgeschäftstätigkeit anbieten

Diese Unternehmen, wie z.B. Banken, haben nach IFRS 18 Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die sich aus Transaktionen ergeben, bei denen es nur um die Aufnahme von Finanzmitteln im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen für Kunden geht, in der Betriebskategorie auszuweisen. Für die Klassifizierung von Erträgen und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten, die sich aus Transaktionen ergeben, die nur die Aufnahme von Finanzmitteln beinhalten, welche nicht mit der Bereitstellung von Finanzmitteln für Kunden verbunden sind, besteht für diese Unternehmen ein Wahlrecht zur Erfassung der Erträge und Aufwendungen entweder in der Kategorie „Betrieb“ oder in der Kategorie „Finanzierung“.

Hinweis

An Ende des Newsletters ist eine Fallstudie enthalten, die Veränderungen in der Klassifizierung beim Übergang von IAS 1 auf IFRS 18 von sechs Aufwands- bzw. Ertragsposten für ein Produktionsunternehmen illustriert. Diese wurde den Begleitmaterialien des IASB entnommen.

Präzisierungen bei der Darstellung nach Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren

IFRS 18 enthält Präzisierungen zur Klassifizierung und Darstellung von Aufwendungen als Posten der Betriebskategorie nach dem Umsatz- und/oder Gesamtkostenverfahren. Danach sind in einem Aufwandsposten jeweils nur Aufwendungen entweder nach ihrer Art oder ihrer Funktion zusammenzufassen, so dass unterschiedliche Aufwandsposten folglich entweder nach dem Umsatz- oder dem Gesamtkostenverfahren gegliedert sein können. Zur Beurteilung der sachgerechten Gliederung nach Art oder Funktion sind im IFRS 18 Leitlinien enthalten. Für den Fall, dass in der Betriebskategorie ein oder mehrere Aufwandsposten nach dem Umsatz- und andere nach dem Gesamtkostenverfahren gegliedert sind, sind eindeutige Postenbezeichnungen zu wählen.

Zudem ist vorgeschrieben, dass die Umsatzkosten (cost of sales) in einem gesonderten Posten auszuweisen sind, falls das Unternehmen die betrieblichen Aufwendungen nach Funktionen gliedert, in denen auch die Umsatzkosten nach Funktion enthalten sind. In dem Posten „Umsatzkosten“ soll der aus Vorräten resultierende Gesamtaufwand der Periode enthalten sein. Für jeden nach dem Umsatzkostenverfahren gegliederten Aufwandsposten ist eine Beschreibung nach der Art der darin enthaltenen Aufwendungen vorzunehmen. Darüber hinaus sind für nach dem Umsatzkostenverfahren gegliederte Aufwandsposten in einer zusammenhängenden Anhangangabe ergänzende Angaben vorzunehmen, z.B. die Gesamtbeträge etwa für

Abschreibungen, Wertminderungen und Zuschreibungen, Leistungen an Arbeitnehmende sowie Postenzuordnungen, was im Grunde bereits in IAS 1 gefordert ist.

Angaben zu MPMs

Zur Verbesserung der Transparenz von außerhalb des Abschlusses offengelegten Leistungskennzahlen sind in IFRS 18 Vorschriften zur Identifizierung von MPMs sowie zu verpflichtenden Anhangangaben enthalten.

Als MPM wird eine Zwischensumme der Erträge und Aufwendungen verstanden, die

1. in der öffentlichen Kommunikation mit Abschlussadressaten außerhalb von Abschlüssen (z.B. in Lageberichten oder Pressemitteilungen) verwendet wird,
2. die in den IFRS enthaltenen Summen oder Zwischensummen ergänzt und
3. aus Sicht der Unternehmensleitung einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens als Ganzes kommuniziert.

Zu dem MPMs gehören etwa aus (Zwischen-)Summen von Erträgen und Aufwendungen gebildete Kennzahlen wie „bereinigtes Ergebnis“ (adjusted profit) oder „bereinigtes betriebliches Ergebnis“ (adjusted operating profit); nicht jedoch Kennzahlen, die in den IFRS spezifiziert sind, wie z.B. Bruttogewinn/-verlust, Betriebsergebnis vor Abschreibung, Amortisation und Wertminderung oder Gewinn/Verlust vor Steuern. Ebenso nicht als MPMs gelten nichtfinanzielle Leistungskennzahlen oder Kennzahlen, die nicht auf (Zwischen-)Summen von Erträgen und Aufwendungen basieren (z.B. der häufig genutzte Free Cashflow).

Die Angaben zu allen MPMs sind geschlossen in einem Abschnitt des Anhangs zu machen, wobei dieser jedoch nicht zwangsläufig ausschließlich die Angaben zu MPMs beinhalten muss. Die geforderten Informationen umfassen

- eine Erklärung, dass die Kennzahlen die Sicht der Unternehmensleitung auf einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens darstellen und nicht unbedingt mit Kennzahlen anderer Unternehmen vergleichbar sind,
- eine Überleitung der Kennzahlen auf die am ehesten vergleichbare (Zwischen-) Summe in der Gewinn- und Verlustrechnung, die durch IFRS definiert wird, inklusive Darstellung der auf Ertragsteuern und nicht beherrschende Anteile entfallende Effekte,
- eine Erläuterung, warum diese Kennzahlen berichtet werden,
- eine Erläuterung, wie die Kennzahlen berechnet werden, und
- Erläuterungen einschließlich Anpassung der Vorjahresinformationen, falls sich die Ermittlung einer Kennzahl verändert hat, neue Kennzahlen berichtet werden oder bisher berichtete Kennzahlen entfallen.

Hinweis

Vergleichbare Anforderungen an die Überleitung einer von der Unternehmensleitung definierten Leistungskennzahl sind bereits in den Leitlinien zur Berichterstattung über alternative Leistungskennzahlen (Alternative Performance Measures, APM) der European Securities and Markets Authority (ESMA) aus dem Jahre 2015 enthalten und beziehen sich auf den Lagebericht.

Mehr Transparenz und Disziplin durch verpflichtende, umfassende Anhangangaben

Verpflichtende Überleitung der MPMs zu Beträgen in der Gewinn- und Verlustrechnung

Änderungen in IAS 7 Kapitalflussrechnungen

Der IASB hat in IAS 7 partielle Änderungen vorgenommen, die zu einer konsistenteren Darstellung der Kapitalflussrechnung und somit auch zu einer besseren Vergleichbarkeit führen sollen. Die Änderungen bestehen in der verpflichtenden Verwendung des Betriebsergebnisses (operating profit) als Ausgangspunkt für die indirekte Methode bei der Ermittlung der Cashflows aus operativer Tätigkeit und der Streichung des Klassifizierungswahlrechts bezüglich Zinsen und Dividenden für einen Großteil der Bilanzersteller.

Abschaffung des Klassifizierungswahlrechts für Zinsen und Dividenden

Cashflow-Posten		IAS 7 vor Änderungen	IAS 7 nach Änderungen
		Unternehmen - allgemein -	Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten
Erhaltene Zinsen	Betrieb/Investition	Investition	Klassifizierung erfolgt in Abhängigkeit von der Klassifizierung der zugehörigen Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung
Gezahlte Zinsen	Betrieb/Finanzierung	Finanzierung	
Erhaltene Dividenden	Betrieb/Investition	Investition	
Gezahlte Dividenden	Betrieb/Finanzierung	Finanzierung	

Abb. 2: Zukünftige Klassifizierung von Zinsen und Dividenden in IAS 7²

Hinweis

Trotz gleicher Bezeichnungen haben die Kategorien „Betrieb“, „Investition“ und „Finanzierung“ in der Gewinn- und Verlustrechnung und in der Kapitalflussrechnung unterschiedliche Bedeutungen. Bei der Entwicklung von IFRS 18 hatte der IASB die Ziele eines jeden primären Abschlussbestandteils in den Vordergrund gestellt und keine Angleichung zwischen den genannten Kategorien in der Gewinn- und Verlustrechnung und der Kapitalflussrechnung angestrebt.

Änderungen in IAS 8

Bei der Ablösung von IAS 1 kam der IASB zu dem Schluss, dass einige Anforderungen wie etwa die Anforderungen zur Offenlegung der Auswahl und Anwendung von Rechnungslegungsmethoden, inhaltlich besser in IAS 8 als in IFRS 18 passen, und hat entsprechend eine Verschiebung vorgenommen. Zudem wurde der bisherige Titel „Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler“ (Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors) in „Grundlagen für die Erstellung des Abschlusses“ (Basis of Preparation of Financial Statements) geändert, da dies den angepassten Inhalt von IAS 8 besser widerspiegelt.

Erstanwendungszeitpunkt und Übergangsvorschriften

IFRS 18 ist verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (vorbehaltlich einer Übernahme in europäisches Recht, sog. Endorsement) und entsprechend offenzulegen. Die Änderungen an anderen Standards, die sich aus der Veröffentlichung von IFRS 18 ergeben haben, wie bspw. diejenigen an IAS 7 und IAS 8, sind zum gleichen Zeitpunkt anzuwenden wie IFRS 18.

² Quelle: Tabelle 4 auf S. 27 der Effect Analysis zu IFRS 18, April 2024

Die Übergangsvorschriften sehen vor, dass der Standard rückwirkend anzuwenden ist, wobei ein Unternehmen jedoch die quantitativen Informationen, die IAS 8.28 (f) fordert, nicht machen muss. Stattdessen ist in Bezug auf die Vergleichsperiode, die dem Jahr der Erstanwendung unmittelbar vorangeht, für jeden Posten in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben, wie sich der angepasste Betrag in Übereinstimmung mit IFRS 18 zu dem im vorherigen Abschluss gemäß IAS 1 angegebenen Betrag überleitet. Zudem sind auch bereits im Jahr der erstmaligen Anwendung von IFRS 18 für den Zwischenabschluss gesonderte Übergangsvorschriften, etwa Angaben von Zwischensummen und Überleitungsrechnungen, zu beachten.

Überleitungsrechnungen für angepasste Zeilen der Vergleichsperiode

Ausblick

Aufgrund der Bedeutung von IFRS 18 für die Finanzberichterstattung hat der IASB angekündigt, die Implementierung und konsistente Anwendung des Standards durch diverse begleitende Maßnahmen zu unterstützen.

Hinweis

Wir empfehlen Erstellern eines IFRS-Abschlusses eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen in IFRS 18, um die Frist bis zum Inkrafttreten am 1. Januar 2027 bestmöglich zu nutzen. Es dürften Änderungen in den internen Reporting-Prozessen und -Systemen eines Unternehmens zu erwarten sein, die je nach aktuellem Stand und bisheriger Gliederung und Struktur des Abschlusses – insbesondere der Gewinn- und Verlustrechnung – variieren werden.

Für Unternehmen im Anwendungsbereich der sog. ESEF-Verordnung (delegierte EU Verordnung 2019/815) werden sich aus der erstmaligen Anwendung von IFRS 18 auch Änderungen bei der Auszeichnung des IFRS-Konzernabschlusses ergeben. Eine an IFRS 18 angepasste IFRS-Taxonomie ist für die nächsten zwölf Monate angekündigt, was eine von ESMA überarbeitete Taxonomie nach sich ziehen wird.

Fallbeispiel Gewinn- und Verlustrechnung eines Produktionsunternehmens³

Dieses Fallbeispiel illustriert Änderungen in der Kategorisierung von sechs Aufwands- bzw. Ertragsposten bei einem Produktionsunternehmen, das keine spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten hat:

Gewinn- und Verlustrechnung gemäß IAS 1		Gewinn- und Verlustrechnung gemäß IFRS 18	
Umsatzerlöse	350.000	Umsatzerlöse	350.000
Herstellungskosten	-200.000	Herstellungskosten	-200.000
Bruttoergebnis	150.000	Bruttoergebnis	150.000
Sonstige betriebliche Erträge	15.000 1	Sonstige betriebliche Erträge	10.500
Vertriebsaufwendungen	-30.000	Vertriebsaufwendungen	-30.000
Allgemeine und Verwaltungsaufwendungen	-45.000 2	Allgemeine und Verwaltungsaufwendungen	-44.000
Forschungs- und Entwicklungsaufwand	-20.000	Forschungs- und Entwicklungsaufwand	-20.000
Gewinnanteil aus assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen	3.500 3	5 Sonstiger betrieblicher Aufwand	-7.500
Sonstiger betrieblicher Aufwand	-6.000	3 Gewinnanteil aus assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen	3.500
Betriebsergebnis	67.500	4 1 Sonstige Erträge aus Anlagen	5.000
Finanzerträge	500 4	Ergebnis vor Finanzierung und Steuern	67.500
Finanzaufwendungen	-7.500 5 6	6 Erträge und Aufwendungen aus Darlehen	-6.000
Ergebnis vor Steuern	60.500	2 Zinsaufwand aus Leasingverbindlichkeiten und Pensionsverpflichtungen	-1.000
Ertragsteuern	-15.500	Ergebnis vor Steuern	60.500
Ergebnis des Geschäftsjahres	45.000	Ertragsteuern	-15.500
		Ergebnis des Geschäftsjahres	45.000

1. Zeitwertgewinne und Mieteinnahmen von aus als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien werden in die Investitionskategorie klassifiziert (vor IFRS 18 enthalten in den sonstigen betrieblichen Erträgen).
2. Der Nettozinsaufwand für Verpflichtungen aus leistungsorientierten Pensionsplänen wird in die Kategorie Finanzierung klassifiziert (vor IFRS 18 enthalten in den Allgemeinen und Verwaltungsaufwendungen).
3. Erträge und Aufwendungen aus assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden, werden in die Investitionskategorie klassifiziert (vor IFRS 18 enthalten im Betriebsergebnis).
4. Zinserträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten werden in die Investitionskategorie klassifiziert (enthalten in den Finanzerträgen vor IFRS 18).
5. Fremdwährungsdifferenzen aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden in die Betriebskategorie klassifiziert (vor IFRS 18 in den Finanzierungsaufwendungen enthalten).
6. Fremdwährungsdifferenzen aus Krediten werden in die Kategorie Finanzierung klassifiziert (vor IFRS 18 in den Finanzierungsaufwendungen enthalten).

³ Quelle: Effect Analysis zu IFRS 18, April 2024, S. 63

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581
jenberger@deloitte.de

Dr. Heike Bach

Tel: +49 (0)69 75695 6470
hbach@deloitte.de

Christiane Hold

Tel: +49 (0)40 320 801 060
chold@deloitte.de

Hinweis

Bei Fragen wenden Sie sich bitte an
mdorbath@deloitte.de.

Deloitte.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“). DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen, die sich gegenüber Dritten nicht gegenseitig verpflichten oder binden können. DTTL, jedes DTTL-Mitgliedsunternehmen und verbundene Unternehmen haften nur für ihre eigenen Handlungen und Unterlassungen und nicht für die der anderen. DTTL erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Kunden. Weitere Informationen finden Sie unter www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte bietet branchenführende Leistungen in den Bereichen Audit und Assurance, Steuerberatung, Consulting, Financial Advisory und Risk Advisory für nahezu 90% der Fortune Global 500®-Unternehmen und Tausende von privaten Unternehmen an. Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Unsere Mitarbeitenden liefern messbare und langfristig wirkende Ergebnisse, die dazu beitragen, das öffentliche Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken, die unsere Kunden bei Wandel und Wachstum unterstützen und den Weg zu einer stärkeren Wirtschaft, einer gerechteren Gesellschaft und einer nachhaltigen Welt weisen. Deloitte baut auf eine über 175-jährige Geschichte auf und ist in mehr als 150 Ländern tätig. Erfahren Sie mehr darüber, wie die rund 457.000 Mitarbeitenden von Deloitte das Leitbild „making an impact that matters“ täglich leben: www.deloitte.com/de.

Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL), ihr weltweites Netzwerk von Mitgliedsunternehmen noch deren verbundene Unternehmen (zusammen die „Deloitte-Organisation“) erbringen mit dieser Veröffentlichung eine professionelle Dienstleistung. Diese Veröffentlichung ist nicht geeignet, um geschäftliche oder finanzielle Entscheidungen zu treffen oder Handlungen vorzunehmen. Hierzu sollten Sie sich von einem qualifizierten Berater in Bezug auf den Einzelfall beraten lassen.

Es werden keine (ausdrücklichen oder stillschweigenden) Aussagen, Garantien oder Zusicherungen hinsichtlich der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Informationen in dieser Veröffentlichung gemacht, und weder DTTL noch ihre Mitgliedsunternehmen, verbundene Unternehmen, Mitarbeitenden oder Bevollmächtigten haften oder sind verantwortlich für Verluste oder Schäden jeglicher Art, die direkt oder indirekt im Zusammenhang mit Personen entstehen, die sich auf diese Veröffentlichung verlassen. DTTL und jede ihrer Mitgliedsunternehmen sowie ihre verbundenen Unternehmen sind rechtlich selbstständige und unabhängige Unternehmen.