



Ausgabe 3, Juni 2024

www.pwc.at/publikationen

Auf einen Blick

IFRS 18 ist nicht IAS 1
revised 2

Unternehmens-
zusammenschlüsse unter
gemeinsamer Beherr-
schung: Projektzusammen-
fassung 18

EU-Endorsement..... 20

IASB-Projektplan..... 21

Übersicht über die
derzeitigen Projekte des
AFRAC..... 23

Veröffentlichungen 24

Ihre Ansprechpartner..... 25

IFRS aktuell

Nachrichten zu den aktuellen Entwicklungen der IFRS

Liebe Leserinnen und Leser,

die Mai Ausgabe unseres Newsletters steht ganz im Zeichen des kürzlich veröffentlichten IFRS 18 „Darstellung und Angaben im Abschluss“. Dieser Standard wird für Berichtsperioden ab dem 1. Jänner 2027 die Regelungen des IAS 1 zur Darstellung des Abschlusses ersetzen und darüber hinaus neue Gliederungs- und Angabepflichten einführen.

Bei IFRS 18 handelt es sich um einen grundlegenden Standard, der jeden IFRS-Bilanzierer betreffen wird. Obwohl der Erstanwendungszeitpunkt noch in weiter Ferne zu liegen scheint, empfehlen wir dringend eine frühzeitige Auseinandersetzung mit den neuen Regelungen und bieten Ihnen im Rahmen dieser Ausgabe einen detaillierten Überblick über die wesentlichen Änderungen.

Zusätzlich finden Sie in dieser Ausgabe eine Zusammenfassung des kürzlich beendeten IASB-Projekts „Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung“.

Ich hoffe Sie haben ein paar erholsame erste Sommertage und wünsche Ihnen viel Spaß bei der Lektüre!

Ulf Kühle

Leiter – IFRS-Fachabteilung



IFRS 18 ist nicht IAS 1 revised

Der **IASB** hat am 9. April 2024 den neuen IFRS 18 „Darstellung und Angaben im Abschluss“ veröffentlicht. IFRS 18 wird künftig IAS 1 „Darstellung des Abschlusses“ ersetzen. Der neue Standard ist das Ergebnis des langwierigen Projekts „*Primary Financial Statements*“. Diesem Projekt lag ein Standardentwurf aus Dezember 2019 zugrunde, der besonders die Nachfrage von Investorensseite adressierte, die Berichterstattung über die Leistungsfähigkeit der Unternehmen im IFRS-Abschluss zu verbessern. Auch wenn einzelne IAS 1-Textziffern unverändert im neuen Standard fortbestehen, spricht die neue Bezeichnung für sich – und die zahlreichen Änderungen.

Auf einen Blick

Am Ende eines langen Konsultationsprozesses, der u. a. die Auswertung von mehr als 200 Kommentierungsschreiben und die Diskussion von 80 *Staff Papers* umfasste, verabschiedete sich der IASB auch von einigen im Standardentwurf noch enthaltenen Vorhaben: etwa der Unterscheidung von integralen und nicht-integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung oder einer Definition bzw. gesonderten Behandlung von außerordentlichen Aufwendungen und Erträgen. Der jetzt vorliegende finale Standard wird sämtliche Branchen betreffen. Obwohl der neue Standard keinen Einfluss darauf nehmen wird, wie ein Unternehmen seine Leistungsfähigkeit (intern) bemisst, wird er erhebliche Auswirkungen darauf haben, wie ein Unternehmen seine Leistungsfähigkeit in den primären Berichtsbestandteilen (*primaries*) – d. h. in der Gewinn- und Verlustrechnung (*statement of profit and loss*), der Bilanz, der Eigenkapitalveränderungsrechnung und der Kapitalflussrechnung – darstellt (*presentation*) und im Anhang weiter erläutert (*disclosure*). Dies drückt sich besonders in den folgenden Neuerungen aus:

- IFRS 18 definiert zusätzliche Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung, um die Darstellungen der Leistungsfähigkeit zwischen den Unternehmen vergleichbarer zu machen und gleichzeitig einen konsistenten Ausgangspunkt für die Analyse der Gewinn- und Verlustrechnung zu erhalten: den operativen Gewinn oder Verlust sowie den Gewinn oder Verlust vor Finanzierung und Ertragsteuern. Die Zwischensummen basieren auf der Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu drei Kategorien: operativ, Investition und Finanzierung. Für Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten (u. a. Banken, Versicherungen und Unternehmen, die Finanzierungen für Kunden anbieten) gibt es hinsichtlich der Zuordnung der Aufwendungen und Erträge zu den verschiedenen Kategorien gesonderte Vorschriften, damit Aufwendungen und Erträge aus dem operativen Geschäft im operativen Ergebnis ausgewiesen werden. Diese Punkte werden im nachfolgenden Abschnitt Neuerungen in der Gewinn- und Verlustrechnung detailliert dargestellt.
- Im Anhang fordert IFRS 18 zusätzliche Angaben. Das betrifft vor allem Angaben zu bestimmten öffentlich kommunizierten Leistungskennzahlen, die nicht durch IFRS-Rechnungslegungsstandards spezifiziert werden, sondern vom Management des Unternehmens definiert wurden (*management-defined performance measures*,

MPMs). Der IASB reagiert damit auf das Feedback von Investorensseite, dass von den Unternehmen regelmäßig zusätzliche *non-GAAP measures* außerhalb des IFRS-Abschlusses berichtet werden. Häufig ist aber nicht ganz klar, wie diese Maße ermittelt und warum sie von den Unternehmen verwendet werden. Die nun geforderten, umfangreichen Angaben zu solchen Kennzahlen sollen nach Ansicht des IASB zu einer Disziplinierung der Unternehmen führen, solche von den IFRS nicht definierten Größen konsistent zu nutzen bzw. zumindest transparenter über deren Ableitung zu berichten. Ebenfalls gibt es künftig zusätzliche Angabepflichten zu bestimmten Aufwandsarten, sofern das Umsatzkostenverfahren in der Gewinn- und Verlustrechnung angewendet wird. Diese Neuerungen werden in einem späteren Abschnitt Erweiterte Anhangsangaben detailliert dargestellt.

- Weiterhin finden sich neue Prinzipien zur Aggregation und Disaggregation von Informationen. Auch hier ergänzte der IASB als Antwort auf die Bedürfnisse der Investoren Hilfestellungen für die Unternehmen, welche Informationen in den Primaries und welche Informationen im Anhang anzugeben sind. Demnach sollen die Primaries dazu dienen, strukturierte Zusammenfassungen (*structured summaries*) – etwa im Falle der Bilanz zu Vermögenswerten, Verbindlichkeiten und dem Eigenkapital – bereitzustellen. Diese sollen in erster Linie dazu dienen, dass Investoren einen verständlichen Einblick in das Unternehmen erhalten und in die Lage versetzt werden, Abschlüsse im Zeitverlauf aber auch zwischen Unternehmen vergleichen zu können. Zudem sollen Investoren in die Lage versetzt werden, Themenfelder zu identifizieren, über die sie möglicherweise zusätzliche Informationen im Anhang erwarten würden. Hierzu kann es ggf. sogar sachgerecht sein, auf einzelne eigentlich verpflichtende Posten in den Primaries zu verzichten oder umgekehrt Posten in den Primaries weiter zu disaggregieren. Gleichzeitig enthält IFRS 18 Hilfestellungen für die Frage, mit welcher Tiefe Informationen im Anhang für eine effektive Kapitalmarktkommunikation bereitzustellen sind. Anzugeben sind wesentliche Informationen, die es den Investoren ermöglichen, einen Posten in den Primaries zu verstehen und die Informationsvermittlung der Primaries zu unterstützen.

In den nachfolgenden Abschnitten werden wir besonders die erheblichen Neuerungen innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anhang detailliert beleuchten. Wir schließen den Beitrag mit Informationen zum Erstanwendungszeitpunkt ab.

Neuerungen in der Gewinn- und Verlustrechnung

Überblick

Mit dem Ziel, die bisherige Vielfalt in der Berichterstattung in Bezug auf den Ausweis von Aufwendungen und Erträgen zu reduzieren, führt IFRS 18 eine neu definierte Struktur für die Gewinn- und Verlustrechnung ein. IFRS 18 fordert diesbezüglich von Unternehmen:

- Aufwendungen und Erträge künftig innerhalb von fünf Kategorien auszuweisen. Neben den bisher bekannten Kategorien der Ertragsteuern sowie des aufgegebenen Geschäftsbereichs definiert IFRS 18 mit der operativen Tätigkeit, der

Kategorie Investition und der Kategorie Finanzierung drei neue Kategorien innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung.

- Mit der Einführung des operativen Ergebnisses und des Ergebnisses vor Finanzierung und Ertragsteuern werden zwei neue verpflichtende Zwischensummen in der GuV aufgenommen, die der Abgrenzung der Kategorien innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung dienen.

Das unten aufgeführte Schaubild zeigt beispielhaft die Struktur und die entsprechenden Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung, die grundsätzlich von allen Unternehmen anzuwenden sind. Für Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten wie etwa Banken und Versicherungen sieht der neue Standard punktuell spezielle andere Ausweisvorschriften vor, die dann als *lex specialis* dem Grundsatz vorgehen.

Gewinn- und Verlustrechnung – Industrie (Operative Aufwendungen nach dem UKV)		
Posten	GE	Kategorie
Umsatzerlöse	X	Operativ
Umsatzkosten	(X)	
Bruttoergebnis	X	
Vertriebskosten	(X)	
Verwaltungsaufwendungen	(X)	
Forschungs- und Entwicklungskosten	(X)	
Operatives Ergebnis	X	Erforderliche Zwischensumme
Ergebnis aus assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, die nach der Equity-Methode bilanziert werden.	X	Investiv
Erträge aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten	X	
Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern	X	Erforderliche Zwischensumme
Zinsaufwendungen für Anleihen	(X)	Finanzierung
Zinsaufwendungen für sonstige Verbindlichkeiten	(X)	
Ergebnis vor Ertragsteuern	X	
Ertragsteueraufwendungen	(X)	Ertragsteuern
Ergebnis aus fortzuführenden Geschäftsbereichen	X	
Ergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen	(X)	Aufgebener Geschäftsbereich
Periodenergebnis	X	Erforderliche Zwischensumme

Nachfolgend werden die Inhalte der operativen Kategorie und den Kategorien Investition und Finanzierung sowie die jeweiligen Ausnahmen für Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten beschrieben.

Operative Kategorie

Die operative Kategorie soll dem Abschlussadressaten ein vollständiges Bild der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens vermitteln. Die Zwischensumme des operativen Ergebnisses stellt auch den künftigen Ausgangspunkt für die Überleitung der Kapitalflussrechnung dar.

In der operativen Kategorie erfasst ein Unternehmen alle Aufwendungen und Erträge, die nicht in den Anwendungsbereich der anderen Kategorien (Investitionen, Finanzierung, Ertragsteuern, aufgegebener Geschäftsbereich) fallen. Die operative Kategorie stellt demnach eine Residualgröße dar und umfasst:

- Alle Aufwendungen und Erträge, die sich aus dem operativen Geschäft eines Unternehmens ergeben, auch wenn es sich um einmalige Sondereffekte oder sonstige ungewöhnliche Ergebniseffekte handelt.
- Neben den Aufwendungen und Erträgen aus der Hauptgeschäftstätigkeit auch die Ergebnisse aus den weiteren Geschäftstätigkeiten des Unternehmens, welche nicht den anderen Kategorien zugeordnet werden können.

Gliederungsstruktur

Unternehmen gliedern ihre Aufwendungen in der operativen Kategorie weiterhin nach ihrer Art (Gesamtkostenverfahren) oder ihrer Funktion (Umsatzkostenverfahren). Neu in diesem Zusammenhang ist es, dass IFRS 18 es zulässt, einige Aufwendungen nach Funktionen und andere nach ihrer Art darzustellen (sog. *mixed presentation*).

Bei der Entscheidung, ob die Aufwendungen innerhalb der operativen Kategorie nach

- dem Gesamtkostenverfahren (Art der Aufwendung),
- dem Umsatzkostenverfahren (funktionale Zugehörigkeit der Aufwendung) oder
- einer Mischung aus Gesamt- und Umsatzkostenverfahren

dargestellt werden, hat ein Unternehmen darauf abzustellen, welche Darstellungsform die geeignetste Struktur der Aufwandszusammenfassung darstellt. IFRS 18 nennt hierfür unterschiedliche Faktoren, die ein Unternehmen zu berücksichtigen hat. So ist u. a. die Darstellung zu wählen, die am ehesten der Art und Weise entspricht, wie das Unternehmen geführt wird und entsprechend an das Management intern berichtet wird oder wie innerhalb der Branche des Unternehmens die Aufwendungen dargestellt werden. Bezüglich der zusätzlichen Angaben bei einer Gliederung von Posten nach ihrer Funktion siehe Kapitel [Aufgliederung bestimmter Aufwandsarten nach Funktionsbereichen](#).

Wenn ein Unternehmen eine *mixed presentation* als geeignetste Darstellungsform identifiziert hat, muss es die sich daraus ergebenden Posten so bezeichnen, dass klar erkennbar ist, welche Aufwendungen enthalten sind.

Praxisbeispiel

Ein Unternehmen weist einige Leistungen an Arbeitnehmer in den Umsatzkosten und andere Leistungen an Arbeitnehmer nach ihrer Art der Aufwendung aus. Das Unternehmen hat bei der Bezeichnung des Postens nach der Art der Aufwendung deutlich darauf hinzuweisen, dass er nicht alle Leistungen an Arbeitnehmer enthält, z. B. in dem es den Posten „Leistungen an Arbeitnehmer, die nicht in den Umsatzkosten enthalten sind“ benennt.

Hauptgeschäftstätigkeiten

Das Grundkonzept der neu eingeführten Kategorien im IFRS 18 orientiert sich an einem „klassischen“ Unternehmen (Produktion/Dienstleistung). Es gibt allerdings IFRS 18-Anwender (bspw.. Banken und Versicherer), deren Hauptgeschäftstätigkeit in der Investition in Vermögenswerte und/oder der Bereitstellung von Finanzierung für Kunden

besteht. Nach dem Grundkonzept des IFRS 18 würden diese Unternehmen ihre Aufwendungen und Erträge aus ihrer Hauptgeschäftstätigkeit nicht im operativen Bereich, sondern in der Kategorie Investition oder der Kategorie Finanzierung ausweisen. Dies würde hingegen dem Sinn und Zweck der neu eingeführten operativen Kategorie widersprechen, ein vollständiges Bild der Geschäftstätigkeit zu vermitteln. IFRS 18 begegnet diesem Problem, indem es von Unternehmen eine Beurteilung fordert, ob diese ihre Hauptgeschäftstätigkeit in diesen Bereichen erbringen (sog. spezifische Hauptgeschäftstätigkeit bzw. *specified main business activities*). Ein Unternehmen muss diesbezüglich einschätzen, ob dessen Hauptgeschäftstätigkeit darin besteht,

- in Vermögenswerte zu investieren, die einzeln und weitgehend unabhängig von den anderen Ressourcen des Unternehmens eine Rendite erwirtschaften, und/oder
- Finanzierungen für Kunden bereitzustellen.

In diesen Fällen werden die Aufwendungen und Erträge aus dieser spezifischen Hauptgeschäftstätigkeit ebenfalls in der operativen Kategorie ausgewiesen (Näheres hierzu jeweils im Kapitel Kategorie Investition und Kategorie Finanzierung).



Üblicherweise ist direkt erkennbar, ob ein Unternehmen eine der beiden spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten ausübt. Beispiele für Unternehmen, deren Hauptgeschäftstätigkeit im Investitionsbereich liegen, sind

- Investmentgesellschaften i. S. d. IFRS 10,
- Immobiliengesellschaften und
- Versicherer.

Beispiele für Unternehmen, deren Hauptgeschäftstätigkeit im Finanzierungsbereich liegen, sind

- Banken und andere kreditgebende Institute,
- Leasinggesellschaften, die ihren Kunden Finanzierung in Form von Finanzierungsleasingverträgen anbieten, und
- Unternehmen, die ihren Kunden eine Finanzierung zum Kauf ihrer Produkte anbieten.

Soweit nicht direkt erkennbar ist, ob ein Unternehmen eine spezifische Hauptgeschäftstätigkeit ausübt, hat es dies auf Basis nachweisbarer Tatsachen zu beurteilen.

Kategorie Investition

Die Kategorie Investition enthält Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit den folgenden Vermögenswerten:

- Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen, sowie darüber hinaus nicht konsolidierte Tochterunternehmen, die u. a. gemäß IFRS 10.31 von Investmentgesellschaften nicht konsolidiert werden,
- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente,
- sonstige Vermögenswerte, die eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens Rückflüsse generieren, wie bspw. Investitionen in Wertpapiere und in als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien.

Die zu berücksichtigenden Aufwendungen und Erträge umfassen:

- Erträge, die von dem Vermögenswert generiert werden. Hierzu zählen bspw. Zinsen, Dividenden oder Mieterträge.
- Aufwendungen und Erträge aus der Erst- und Folgebewertung des Vermögenswerts. Hierbei kann es sich bspw. um Wertminderungsaufwand oder Gewinne bzw. Verluste aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert handeln.
- Inkrementelle Aufwendungen, die in einem direkten Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräußerung des Vermögenswerts stehen; dazu zählen u. a. Transaktionskosten.

Ausnahmen für Unternehmen mit einer spezifischen Hauptgeschäftstätigkeit

Für Unternehmen, die im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit in Vermögenswerte investieren und/oder Finanzierungen an Kunden vergeben, wurden punktuelle Ausnahmen von der zuvor dargestellten Zuordnung geschaffen.

Ausnahmen – Hauptgeschäftstätigkeit „Investition in Vermögenswerte“

Aufwendungen und Erträge aus Beteiligungen, die nach der Equity-Methode bewertet werden	Stets in der investiven Kategorie auszuweisen, auch wenn die Beteiligungen Teil der Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens sind.
Aufwendungen und Erträge aus Beteiligungen, die nicht nach der Equity-Methode bewertet werden	Sofern die Beteiligungen im Zusammenhang mit der Hauptgeschäftstätigkeit stehen, erfolgt der Ausweis in der operativen Kategorie.
Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten	Sofern Unternehmen im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit in finanzielle Vermögenswerte investieren, erfolgt der Ausweis in der operativen Kategorie.
Aufwendungen und Erträge aus sonstigen Vermögenswerten, die eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen Rückflüsse generieren	Sofern die Investitionen in diese Vermögenswerte im Zusammenhang mit der Hauptgeschäftstätigkeit stehen, erfolgt der Ausweis in der operativen Kategorie.

- Aufwendungen und Erträge aus Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochterunternehmen, die nach der Equity-Methode bewertet werden, sind auch dann in der Kategorie Investition auszuweisen, wenn die Beteiligung im Zusammenhang mit der Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens steht. Sofern diese Beteiligungen nicht

nach der Equity-Methode bewertet werden, erfolgt der Ausweis der Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie.

Praxisbeispiel

Unternehmen, die das Wahlrecht nach IAS 28.18 in Anspruch nehmen können und den Anteil an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen nach IFRS 9 erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerten, weisen die zugehörigen Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie aus, sofern die Investition in diese Beteiligungen im Rahmen der Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens erfolgt. In diesem Zusammenhang sind auch die Übergangsvorschriften bei der Erstanwendung von IFRS 18 zu beachten; wir verweisen hierzu auf den Abschnitt Erstanwendung.

- Alle Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sind in der operativen Kategorie auszuweisen, sofern das Unternehmen im Rahmen der Hauptgeschäftstätigkeit in finanzielle Vermögenswerte investiert, die eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens Rückflüsse generieren. Durch diese Ausnahme wird es bspw.. ermöglicht, dass Versicherungen oder Investmentgesellschaften, die bedingt durch ihre Hauptgeschäftstätigkeit über große Bestände an liquiden Mitteln verfügen, diese Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie ausweisen. Gleiches gilt für Kreditinstitute, die als Hauptgeschäftstätigkeit zum einen Finanzierungen an Kunden ausgeben und zum anderen in Vermögenswerte investieren.
- Aufwendungen und Erträge aus sonstigen Vermögenswerten, die eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens Rückflüsse generieren, sind von Unternehmen, die im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit in diese Vermögenswerte investieren, in der operativen Kategorie auszuweisen.

Ausnahmen – Hauptgeschäftstätigkeit „Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden“

Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten	Sofern die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Finanzverbindlichkeiten stehen, die der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden dienen, erfolgt der Ausweis in der operativen Kategorie.
	Wahlrecht auch die übrigen Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten in der operativen Kategorie auszuweisen.
	Sofern ein Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Finanzverbindlichkeiten stehen, die der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden dienen, ist der Gesamtbetrag der Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie auszuweisen.

- Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sind in der operativen Kategorie auszuweisen, wenn diese Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen. Diese Ausnahme ist für Unternehmen relevant, die zwar Finanzierungen

ausgeben, aber nicht im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit in finanzielle Vermögenswerte investieren; also bspw.. Industrieunternehmen, die ihren Kunden eine Finanzierung anbieten oder bestimmte spezialisierte Kreditinstitute. Da auch diese Unternehmen i. d. R. große Bestände an liquiden Mitteln für regulatorische oder betriebliche Zwecke vorhalten, erfolgt auch hier der Ausweis im operativen Ergebnis.

- Für diese Unternehmen besteht zudem ein Wahlrecht, Aufwendungen und Erträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, die nicht im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, ebenfalls in der operativen Kategorie auszuweisen. Dieses Wahlrecht ist konsistent zu dem Wahlrecht hinsichtlich des Ausweises von Aufwendungen und Erträgen aus Finanzverbindlichkeiten auszuüben. Wir verweisen hierzu auf die Ausnahmen für spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten in dem Abschnitt Kategorie Finanzierung.
- Sofern das Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob die Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, ist der Gesamtbetrag der zugehörigen Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie auszuweisen.

Kategorie Finanzierung

Die Kategorie Finanzierung beinhaltet Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen (nachfolgend auch Finanzverbindlichkeiten) und sonstigen Verbindlichkeiten. Darüber hinaus wurden gesonderte Vorschriften für Derivate, Sicherungsinstrumente und hybride Verbindlichkeiten geschaffen.

Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen

Verbindlichkeiten dienen ausschließlich der Finanzierung, wenn ein Unternehmen

- zunächst in Form von Zahlungsmitteln, der Tilgung einer finanziellen Verbindlichkeit oder in Form von eigenen Eigenkapitalinstrumenten, eine Finanzierung erhält und
- zu einem späteren Zeitpunkt Zahlungsmittel oder eigene Eigenkapitalinstrumente zurückgibt.

Folglich können bspw. Darlehen, begebene Anleihen, Verbindlichkeiten aus bestimmten Reverse-Factoring-Vereinbarungen (*supplier finance arrangements*) oder die Verpflichtung eigene Eigenkapitalinstrumente zurückzukaufen, Finanzverbindlichkeiten i. S. d. zuvor beschriebenen Definition darstellen.

In der Kategorie Finanzierung sind die folgenden Aufwendungen und Erträge zu erfassen:

- Aufwendungen und Erträge aus der Erst- und Folgebewertung der Verbindlichkeiten sowie dem Abgang einzelner Verbindlichkeiten. Dies umfasst bspw. Zinsaufwendungen und Effekte aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert.
- Inkrementelle Aufwendungen, die in einem direkten Zusammenhang mit der Emission oder der Tilgung der Verbindlichkeiten stehen; dazu zählen u. a. Transaktionskosten.

Sonstige Verbindlichkeiten

Unter sonstigen Verbindlichkeiten sind Verbindlichkeiten zu verstehen, die nicht die zuvor dargestellte Definition einer Finanzverbindlichkeit erfüllen. Daher fallen bspw.

Verbindlichkeiten aus Lieferung und Leistung, Leasingverbindlichkeiten oder Pensionsverpflichtungen unter die sonstigen Verbindlichkeiten. In der Kategorie Finanzierung sind die folgenden Aufwendungen und Erträge zu erfassen:

- Zinserträge und -aufwendungen, sofern die gesonderte Ermittlung dieses Effekts von einem anderen IFRS-Rechnungslegungsstandard vorgesehen ist.
- Aufwendungen und Erträge aus der Änderung des Zinssatzes, sofern die gesonderte Ermittlung dieses Effekts von einem anderen IFRS-Rechnungslegungsstandard vorgesehen ist. Dies bedeutet, dass bspw. Effekte aus der Änderung des Rechnungszinssatzes für Pensionsverpflichtungen in der Kategorie Finanzierung auszuweisen sind, da IAS 19 eine gesonderte Ermittlung fordert.

Alle übrigen Aufwendungen und Erträge sind in der operativen Kategorie auszuweisen, da IFRS 18 diese nicht explizit als Bestandteil der Kategorie Finanzierung definiert. Zu diesen Aufwendungen und Erträge zählen unter anderem Effekte aus der Neubewertung von Verbindlichkeiten aufgrund geänderter Erwartungen.

Derivate und Sicherungsinstrumente

Die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen aus Derivaten und Sicherungsinstrumenten zu den Kategorien hängt vom Verwendungszweck der Instrumente ab. Für Zwecke der Klassifizierung sind folgende Derivate und Sicherungsinstrumente zu unterscheiden:

- Finanzinstrumente, die im Rahmen des Hedge Accounting nach IFRS 9 als Sicherungsinstrumente designiert sind. Dies schließt sowohl Derivate als auch nicht-derivative Sicherungsinstrumente ein.
- Derivate, die zwar nicht als Sicherungsinstrumente nach IFRS 9 designiert sind, aber zu Risikomanagementzwecken, d. h. zur Steuerung identifizierter Risiken, verwendet werden.
- Alle anderen Derivate.

Aufwendungen und Erträge aus nach IFRS 9 als Sicherungsinstrumente designierten Derivaten und anderen Finanzinstrumenten sind grundsätzlich in derselben Kategorie auszuweisen, der auch die Aufwendungen und Erträge aus den gesicherten Grundgeschäften oder Transaktionen zugeordnet werden. Gewinne und Verluste aus einer nicht designierten Komponente eines Sicherungsinstruments sind dabei derselben Kategorie zuzuordnen, wie die Gewinne und Verluste aus der designierten Komponente. Außerdem ist der ineffektive Teil der Gewinne und Verluste in derselben Kategorie auszuweisen, wie der effektive Teil.

Für Derivate, die nicht nach IFRS 9 als Sicherungsinstrumente designiert wurden, allerdings zur Steuerung identifizierter Risiken verwendet werden, gelten dieselben Grundsätze wie für nach IFRS 9 designierte Sicherungsinstrumente, es sei denn, dies würde zu unangemessenen Kosten oder Aufwendungen führen. In letzteren Fällen erfolgt die Zuordnung zur operativen Kategorie.

Eine Ausnahme gilt dann, wenn die vorgenannten Grundsätze zur Zerlegung der Gewinne oder Verluste in gegenläufige Bruttoerträge und -aufwendungen (*grossing up*) führen würde. Ein solcher Fall kann bspw. auftreten, wenn eine Nettosition aus gegenläufigen

Risikopositionen mit einem Derivat gesichert wird, und die Aufwendungen und Erträge aus den einzelnen Komponenten der gesicherten Nettoposition in verschiedenen Kategorien ausgewiesen werden. In solchen Fällen sind die Gewinne und Verluste aus dem Derivat oder Sicherungsinstrument in der operativen Kategorie auszuweisen.

Gewinne und Verluste aus Derivaten, die weder nach IFRS 9 als Sicherungsinstrumente designiert wurden noch zur Steuerung identifizierter Risiken verwendet werden, sind in der Kategorie Finanzierung auszuweisen, wenn sie sich auf eine Transaktion beziehen, die ausschließlich der Finanzierung dient (z. B. Call-Option zum Erwerb eigener Aktien, die selbst kein Eigenkapitalinstrument ist). Unternehmen, die im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit Finanzierungen an Kunden vergeben, wenden insoweit die Grundsätze für Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen, an. In allen anderen Fällen sind die Gewinne und Verluste aus Derivaten der operativen Kategorie zuzuordnen.

Verbindlichkeiten mit eingebetteten Derivaten (hybride Verbindlichkeiten)

Enthält eine Verbindlichkeit ein oder mehrere eingebettete Derivate und sind die eingebetteten Derivate getrennt von der Basisverbindlichkeit zu bilanzieren, so sind auf die Basisverbindlichkeiten die Grundsätze für Aufwendungen und Erträge aus Verbindlichkeiten und für die eingebetteten Derivate die Grundsätze für Gewinne und Verluste aus Derivaten anzuwenden.

Sind die eingebetteten Derivate nicht getrennt von der Basisverbindlichkeit zu bilanzieren (einschließlich der Fälle, in denen die Fair-Value-Option gem. IFRS 9.4.3.5 genutzt wird), hängt die Klassifizierung vom Zweck der Verbindlichkeit und dem auf die Verbindlichkeit anwendbaren Standard ab:

- Hybride Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen: Anwendung der Regelungen für Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen.
- Sonstige hybride Verbindlichkeiten:
 - Basisverbindlichkeit im Anwendungsbereich des IFRS 9, die zu fortgeführten Anschaffungskosten bewertet wird: Anwendung der allgemeinen Regelungen für Verbindlichkeiten, die ausschließlich der Finanzierung dienen.
 - Hybride versicherungstechnische Verbindlichkeit im Anwendungsbereich des IFRS 17: Ausweis im versicherungstechnischen Finanzergebnis innerhalb der operativen Kategorie.
 - Andere hybride Verbindlichkeiten: Anwendung der allgemeinen Regelungen für sonstige Verbindlichkeiten.

Ausnahmen für Unternehmen mit einer spezifischen Hauptgeschäftstätigkeit

Für Unternehmen, die im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit in Vermögenswerte investieren, gibt es für die Kategorie Finanzierung keine Ausnahmen. Für Unternehmen, die im Rahmen ihrer Hauptgeschäftstätigkeit Finanzierungen an Kunden vergeben, wurden für Finanzverbindlichkeiten Ausnahmen von der zuvor dargestellten Zuordnung geschaffen.

Ausnahmen – Hauptgeschäftstätigkeit „Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden“

Aufwendungen und Erträge aus Finanzverbindlichkeiten	Sofern die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, erfolgt der Ausweis in der operativen Kategorie.
	Wahlrecht auch die übrigen Aufwendungen und Erträge aus Finanzverbindlichkeiten in der operativen Kategorie auszuweisen.
	Sofern ein Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob die Aufwendungen und Erträge im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, ist der Gesamtbetrag der Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie auszuweisen.

- Aufwendungen und Erträge, die im Zusammenhang mit Finanzverbindlichkeiten für die Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, sind in der operativen Kategorie auszuweisen.
- Für Aufwendungen und Erträge, die nicht im Zusammenhang mit Finanzverbindlichkeiten für die Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, besteht ein Wahlrecht diese entweder in der operativen Kategorie oder Finanzierungskategorie auszuweisen. Dieses Wahlrecht ist konsistent zu dem Wahlrecht hinsichtlich des Ausweises von Aufwendungen und Erträgen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten auszuüben. Wir verweisen hierzu auf die Ausnahmen für spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten in dem Abschnitt Kategorie Investition.
- Sofern das Unternehmen nicht unterscheiden kann, ob die Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Bereitstellung von Finanzierungen an Kunden stehen, ist der Gesamtbetrag der zugehörigen Aufwendungen und Erträge in der operativen Kategorie auszuweisen.

Besonders für Versicherungen wird zudem relevant sein, dass versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen im Anwendungsbereich von IFRS 17 grundsätzlich von der Kategorie Finanzierung ausgeschlossen wurden und in der operativen Kategorie auszuweisen sind.

Für die sonstigen Verbindlichkeiten gelten keine Ausnahmeregelungen. Dies bedeutet, dass die zuvor beschriebenen Regelungen für sonstige Verbindlichkeiten auch für Unternehmen mit spezifischen Hauptgeschäftstätigkeiten anzuwenden sind.

Sonstige Neuerungen

Ausweis von Aufwendungen und Erträgen aus dem Abgang von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten

Für den Ausweis der Aufwendungen und Erträge aus dem Abgang von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten sind verschiedene Konstellationen zu unterscheiden. Der Ausweis richtet sich dabei danach, ob ein einzelner Vermögenswert, eine Gruppe von Vermögenswerten (und Verbindlichkeiten) oder Verbindlichkeiten abgehen.

- Das Ergebnis aus dem Abgang eines einzelnen Vermögenswerts ist in derselben Kategorie auszuweisen, in der zuvor die Aufwendungen und Erträge aus dem Vermögenswert erfasst wurden. Dies bedeutet, dass bspw. das Ergebnis aus dem

Abgang von Sachanlagevermögen in der operativen Kategorie auszuweisen ist, da u. a. auch die zugehörige Abschreibung zuvor dort ausgewiesen wurden.

- Bei dem Abgang einer Gruppe von Vermögenswerten oder einer Gruppe von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ist es möglich, dass die zugehörigen Aufwendungen und Erträge zuvor in verschiedenen Kategorien ausgewiesen wurden. Es gilt, dass das Abgangsergebnis der Gruppe in der Kategorie Investition auszuweisen ist, wenn alle Aufwendungen und Erträge der Vermögenswerte der Gruppe (mit der Ausnahme von Ertragssteueransprüchen) zuvor in der Kategorie Investition ausgewiesen wurden. In allen anderen Fällen ist das Abgangsergebnis der Gruppe in der operativen Kategorie auszuweisen. Es ist zu beachten, dass bei dieser Beurteilung ausschließlich die vorherige Klassifizierung der Vermögenswerte relevant ist und die Klassifizierung etwaiger Verbindlichkeiten, die ebenfalls Teil der Gruppe sind, unbeachtet bleibt.
- Aufwendungen und Erträge aus dem Abgang von Finanzverbindlichkeiten sind in derselben Kategorie auszuweisen, in der zuvor die Aufwendungen und Erträge aus der Verbindlichkeit erfasst wurden. Die Aufwendungen und Erträge aus dem Abgang sonstiger Verbindlichkeiten erfolgt stets in der operativen Kategorie.

Ausweis von Aufwendungen und Erträgen aus der Währungsumrechnung

Aufwendungen und Erträge aus der Währungsumrechnung sind in derselben Kategorie auszuweisen, in der zuvor die Aufwendungen und Erträge aus den zugehörigen Vermögenswerten und Verbindlichkeiten ausgewiesen wurden. Sofern Aufwendungen und Erträge einer Transaktion in verschiedenen Kategorien ausgewiesen werden, hat das Unternehmen zu entscheiden, welcher Kategorie der Währungseffekt zuzuordnen ist; das Ergebnis aus der Währungsumrechnung einer Transaktion ist nicht auf verschiedene Kategorien aufzuteilen. Im Ergebnis führen diese Regelungen dazu, dass Aufwendungen und Erträge aus der Währungsumrechnung in allen Kategorien der Gewinn- und Verlustrechnungen enthalten sein werden. Von dieser Vorgabe kann nur abgewichen werden, wenn die Zuordnung zu unverhältnismäßigen Kosten und Aufwand führen würde. Dabei ist zu beachten, dass diese Einschätzung für jeden betroffenen Vermögenswert und jede betroffene Verbindlichkeit gesondert zu treffen ist.

Erweiterte Anhangangaben

Management-Defined Performance Measures

Viele Unternehmen berichten über alternative Leistungskennzahlen bzw. *non-GAAP measures*. IFRS 18 verlangt von den Unternehmen nun Angaben über sog. *management-defined performance measures* (MPMs). Das soll dazu beitragen, die Transparenz und das Verständnis der Investoren für die Ableitung dieser Kennzahlen aus dem IFRS-Zahlenwerk zu erhöhen. Investoren nutzen MPMs, um einen Einblick dafür zu erlangen, wie das Management die finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens beurteilt, wie das Unternehmen geführt wird und wie sich seine finanzielle Leistungsfähigkeit entwickelt. IFRS 18 definiert MPMs folgendermaßen:

(1) Zwischensummen von Aufwendungen und Erträgen, sofern diese nicht in IFRS Rechnungslegungsstandards definiert werden

(2) öffentliche Kommunikation außerhalb des IFRS-Abschlusses

(3) Kommunikation der Management-Sicht eines Aspekts der finanziellen Leistungsfähigkeit des gesamten Unternehmens

Es muss sich demnach um bestimmte, nicht in den IFRS explizit genannte Zwischensummen von Aufwendungen und Erträgen handeln. Diese müssen öffentlich außerhalb des IFRS-Abschlusses kommuniziert werden und sie müssen die Management-Sicht eines Aspekts der finanziellen Leistungsfähigkeit des gesamten Unternehmens kommunizieren. Alle drei Elemente der Definition müssen gleichzeitig vorliegen. Die genaue Prüfung der Kriterien ist dabei anspruchsvoll und kann je nach Unternehmen sehr zeitaufwendig sein. Im Einzelnen:

1. **Bestimmte Zwischensummen von Aufwendungen und Erträgen:** Nur Kennzahlen, die die Leistungsfähigkeit des Unternehmens beschreiben (Leistungskennzahlen), können MPMs sein. Allerdings muss es sich grundsätzlich um eine Zwischensumme aus Aufwendungen und Erträgen handeln. Das schließt Leistungskennzahlen aus, die etwa rein auf Bilanz- oder Cashflow-Größen, die Marktkapitalisierung oder Nicht-finanzielle Maße wie die Kundenzufriedenheit abstellen. Auch solche Zwischensummen, die in anderen IFRS explizit genannt sind oder in IFRS 18 als Ausnahme definiert werden, wie bspw. die Leistungskennzahl „operating profit or loss before depreciation, amortisation and impairments within the scope of IAS 36“ (OBITDA), qualifizieren nicht als MPMs.

Leistungskennzahlen (performance measures)		
Zwischensummen von Aufwendungen und Erträgen		Sonstige Leistungskennzahlen
MPMs	Zwischensummen nach IFRS	
<ul style="list-style-type: none"> • Angepasster Gewinn (adjusted profit) • Angepasstes operatives Ergebnis (adjusted operating profit) • Angepasster EBITDA 	<ul style="list-style-type: none"> • Operatives Ergebnis (operating profit) • Operatives Ergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen nach IAS 36 	<ul style="list-style-type: none"> • Free Cash Flow • Eigenkapitalrendite • Nettoverschuldung • Anzahl von Kunden • Kundenzufriedenheit

IFRS 18 schreibt Angaben nur für MPMs vor. Zu beachten ist dabei, dass MPMs auch bei Verhältniszahlen (*ratios*) eine Rolle spielen können. Findet sich etwa bei einer Verhältniszahl eine Zählergröße, die für sich genommen eine MPM darstellt, so sind die Regelungen zu MPMs isoliert auf die Leistungskennzahl im Zähler anzuwenden. Die Verhältniszahl selbst stellt keine MPM dar.

2. **Öffentliche Kommunikation außerhalb des IFRS-Abschlusses:** Eine MPM ist eine Zwischensumme von Aufwendungen und Erträgen, die ein Unternehmen in der öffentlichen Kommunikation außerhalb des IFRS-Abschlusses verwendet. Zur öffentlichen Kommunikation zählt z. B. der Lagebericht, Pressemitteilungen und Investorenpräsentationen. Für die Zwecke der Identifizierung von MPMs umfasst öffentliche Kommunikation ausdrücklich keine mündliche Kommunikation, schriftliche Abschriften mündlicher Kommunikation oder Beiträge in sozialen Medien.

3. **Management-Sicht:** IFRS 18 geht davon aus, dass eine Zwischensumme von Aufwendungen und Erträgen (erstes Kriterium), die in der öffentlichen Kommunikation eines Unternehmens außerhalb des IFRS-Abschlusses enthalten ist (zweites Kriterium), die Sicht des Managements auf einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens als Ganzes darstellt (drittes Kriterium; widerlegbare Vermutung). Ein Unternehmen kann lediglich dann geltend machen, dass eine Zwischensumme nicht die Sicht des Managements wiedergibt (und daher keine MPM darstellt), wenn es über angemessene und stützable Belege für diese Beurteilung verfügt. Das kann ggf. in dem in IFRS 18 genannten, beispielhaften Fall gelingen, in dem ein Unternehmen lediglich aufgrund von regulatorischen Vorschriften verpflichtet sein könnte, eine entsprechende Leistungskennzahl in seine öffentliche Kommunikation aufzunehmen.

Erläuterungen zu den MPMs sind innerhalb eines eigenen Abschnitts des Anhangs zu machen. Dabei sind für jede MPM die folgenden Angaben erforderlich:

- Es ist eine Überleitung zwischen der MPM und der am ehesten vergleichbaren Zwischensumme, die in IFRS 18 aufgeführt ist, zu erstellen (z. B. OBITDA). Diese Überleitungsrechnung ist auch dann zu erstellen, wenn diese am ehesten vergleichbaren Zwischensumme, die in IFRS 18 aufgeführt ist, gar nicht in der Gesamtergebnisrechnung des Unternehmens enthalten ist. In einem solchen Fall ist zusätzlich eine weitere Überleitungsrechnung aufzunehmen, die auf die am ehesten vergleichbaren Zwischensumme, die in IFRS 18 aufgeführt und auch tatsächlich in der Gesamtergebnisrechnung enthalten ist, überleitet. Für jeden Überleitungsposten einer Überleitungsrechnung ist jeweils ein Ertragsteuereffekt und die Auswirkung auf nicht beherrschende Anteile anzugeben.
- Es ist zu beschreiben, wie die Kennzahl die Sichtweise des Managements vermittelt und wie die Kennzahl berechnet wird. Bei Änderungen ist u. a. eine Erläuterung aller Änderungen der MPM anzugeben.
- Zuletzt ist eine Erklärung aufzunehmen, dass die Kennzahl die Sicht des Managements auf einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens als Ganzes widerspiegelt und nicht unbedingt mit Kennzahlen vergleichbar ist, die ähnliche Bezeichnungen oder Beschreibungen von anderen Unternehmen tragen.

Handlungsempfehlung

Bereits die Identifikation möglicher MPMs dürfte bei einigen Unternehmen aufwendig sein. Das liegt nicht zuletzt an der sehr offenen Definition der „Öffentlichen Kommunikation außerhalb des IFRS-Abschlusses“. Demnach ist u. a. die Website eines Unternehmens auf mögliche MPMs zu untersuchen. Weiterhin dürfte auch die Analyse und Beurteilung der weiteren Kriterien besonders dann sehr aufwendig sein, wenn eine Vielzahl möglicher MPMs zu würdigen ist und das Unternehmen belegen möchte, warum einzelne Leistungskennzahlen nicht die Management-Sicht wiedergeben sollen.

Auch die Angaben zu einer einmal identifizierten MPM – besonders zur geforderten Überleitungsrechnung – sind umfangreich. Zu beachten ist, dass für jeden Überleitungsposten ein Ertragsteuereffekt und die Auswirkung auf nicht beherrschende Anteile anzugeben sind. Wie dargestellt lässt sich der Aufwand für die Überleitung der MPMs über eine durchdachte Gesamtergebnisrechnung ggf. reduzieren.

Aufgliederung bestimmter Aufwandsarten nach Funktionsbereichen

Sofern ein Unternehmen die operative Kategorie nach dem Umsatzkostenverfahren gliedert, sind künftig zusätzliche Erläuterungen in den Anhang aufzunehmen. Dabei ist in einer Anhangangabe die Summe der Aufwendungen und Erträge für die folgenden Aufwandsarten anzugeben:

- Abschreibungen von Sachanlagen im Anwendungsbereich von IAS 16, als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien im Anwendungsbereich von IAS 40, Nutzungsrechten im Anwendungsbereich von IFRS 16;
- Amortisation von immateriellen Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 38;
- Leistungen an Arbeitnehmer im Anwendungsbereich von IAS 19 und IFRS 2;
- Wertminderungen und Wertaufholungen von Vermögenswerten im Anwendungsbereich von IAS 36; und
- Wertminderungen und Wertaufholungen von Vorräten im Anwendungsbereich von IAS 2.

Darüber hinaus ist darzustellen, in welchen Funktionsbereichen innerhalb der operativen Kategorie diese Aufwendungen enthalten sind bzw. welche etwaigen weiteren Posten Aufwendungen im Zusammenhang mit den dargestellten Aufwandsarten enthalten.

Die Darstellung im Anhang könnte für die Abschreibungen wie folgt aussehen; für das vollständige Beispiel der Anhangangabe verweisen wir auf die Illustrative Examples von IFRS 18:

Abschreibungen	20X2	20X1
Umsatzkosten	23.710	21.990
Forschungs- und Entwicklungsaufwand	2.515	2.590
Verwaltungsaufwand	4.975	4.750
Summe Abschreibungen	31.200	29.330

Weitere Neuerungen

Der neue Standard enthält neben den o. g. Änderungen zahlreiche kleinere, eher punktuellere Änderungen gegenüber den derzeitigen Regelungen. Dazu zählen auch Anpassungen an weiteren IFRS:

IAS 7 – Kapitalflussrechnung: Der IASB hat begrenzte Änderungen an IAS 7 „Kapitalflussrechnungen“ vorgenommen. Dazu zählt Folgendes:

- IAS 7 enthält künftig die Vorgabe, dass das operative Ergebnis (*operating profit*) als Ausgangspunkt für den Cashflow aus betrieblicher Tätigkeit nach der indirekten Methode auszuweisen ist.
- Ebenso entfallen die Darstellungsalternativen für Zins- und Dividenden-Cashflows. Gezahlte Dividenden und Zinsen werden im Allgemeinen als Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen. Erhaltene Dividenden und Zinsen werden im Allgemeinen als Cashflow aus der Investitionstätigkeit klassifiziert.

Exkurs

Stakeholdergruppen haben gegenüber dem IASB weiteren Anpassungsbedarf an den Regelungen zur Kapitalflussrechnung geäußert. Als Ergebnis der dritten Agenda-Konsultation plant der IASB die Aufnahme eines separaten Projekts zur Kapitalflussrechnung.

Es ist zudem zu beachten, dass zwischen der operativen Kategorie, investiven Kategorie sowie der Kategorie Finanzierung in der GuV und der Unterteilung der Kapitalflussrechnung in den Cashflow aus operativer Tätigkeit, Investitionstätigkeit und Finanzierungstätigkeit keine Kohäsion besteht.

IAS 33 – Ergebnis je Aktie: Zusätzlich zur Angabe des unverwässerten und verwässerten Ergebnisses je Aktie können die Unternehmen gem. IAS 33 bislang das Ergebnis je Aktie auf der Grundlage eines beliebigen Bestandteils der Gesamtergebnisrechnung berechnen. Künftig ist diese zusätzliche Angabe nur gestattet, sofern es sich bei dem verwendeten Zähler entweder um eine in IFRS 18 genannte Gesamt- oder Zwischensumme handelt oder wenn es sich um eine MPM handelt.

IAS 34 – Zwischenberichterstattung: IAS 34 (*Interim Financial Reporting*) wurde dahingehend geändert, dass Unternehmen künftig verpflichtet sind, Informationen über MPMs auch in Zwischenabschlüssen zu veröffentlichen. Einige der weiteren Änderungen (z. B. die Änderungen bzgl. Zwischensummen) gelten auch für verkürzte Abschlüsse in Zwischenberichten.

Erstanwendung

Die Erstanwendung von IFRS 18 wird für Geschäftsjahre ab dem 1. Jänner 2027 – vorbehaltlich des Endorsement durch die EU – verpflichtend sein. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig. Die Erstanwendung hat retrospektiv zu erfolgen, sodass die Vergleichsperiode ebenfalls anzupassen ist. Die Vorschriften gelten zudem bereits für die Aufstellung von Zwischenberichten ab dem 1. Jänner 2027.

In dem Jahr der Erstanwendung von IFRS 18 ist eine Überleitungsrechnung zwischen der Darstellung der GuV für die Vergleichsperiode nach IAS 1 und der Darstellung im laufenden Jahr nach IFRS 18 erforderlich. Ähnliche Überleitungsanforderungen gelten für Zwischenabschlüsse, so dass die erforderlichen Informationen auch für das Jahr 2026 vorliegen müssen.

Im Rahmen der Erstanwendung von IFRS 18 kann ein Unternehmen, das zur Anwendung von IAS 28.18 berechtigt ist, das dort beschriebene Wahlrecht neu ausüben. Somit können Anteile an assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, die bisher nach der Equity-Methode bewertet wurden, künftig erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert nach IFRS 9 bewertet werden. Diese Änderung ist ebenfalls retrospektiv vorzunehmen.

Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung: Projektzusammenfassung

Im November vergangenen Jahres hat der IASB die Beendigung seines Forschungsprojekts „Unternehmenszusammenschlüsse unter gemeinsamer Beherrschung“ (*Business Combinations under Common Control*) verkündet. Nunmehr wurde eine Projektzusammenfassung veröffentlicht.

Hintergrund des Projekts war eine Regelungslücke in IFRS 3 „Unternehmenszusammenschlüsse“: Der Standard regelt die Bilanzierung von Unternehmenserwerben und -zusammenschlüssen, schließt allerdings solche Transaktionen aus seinem Anwendungsbereich aus, bei denen Geschäftsbetriebe zwischen Unternehmen unter gemeinsamer Beherrschung übertragen werden. Infolgedessen werden solche Transaktionen zwar unter Rückgriff auf bestehende Bilanzierungspraktiken, aber nicht einheitlich abgebildet. Unterschiede bestehen besonders bei der Wahl zwischen Buchwertfortführung und Anwendung der Erwerbsmethode gem. IFRS 3 sowie in unterschiedlichen Variationen der Buchwertmethode. Zudem machen Unternehmen tendenziell wenige Angaben zu diesen Transaktionen in ihren IFRS-Konzernabschlüssen, was es den Adressat:innen erschwert, die Auswirkungen auf das bilanzierende Unternehmen einzuschätzen. Lediglich auf Ebene einzelner Länder wurden zum Teil Regelungen zur Harmonisierung der Bilanzierung eingeführt.

Mit dem Ziel, die uneinheitliche Bilanzierungspraxis zu beseitigen und Transparenz sowie Vergleichbarkeit bei der Bilanzierung von Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung herzustellen, wurde das Projekt ins Leben gerufen und im Jahr 2020 ein Diskussionspapier veröffentlicht. Darin wurden unter anderem die Wahl der Bilanzierungsmethode (Erwerbsmethode/Buchwertmethode) sowie die Entwicklung von Angabepflichten thematisiert.

Der IASB hat sich vergangenen Herbst allerdings gegen eine Fortführung des Projekts und damit gegen die Entwicklung neuer Vorschriften entschieden. Gründe für den Projektabbruch stellt der IASB nun in seiner kürzlich veröffentlichten Projektzusammenfassung dar. So ist der IASB der Ansicht, dass sich eine uneinheitliche Bilanzierungspraxis durch neue Regelungen nicht vermeiden ließe. Außerdem sei es aufgrund der unterschiedlichen Informationsbedürfnisse der Investor:innen in den verschiedenen Ländern schwierig, Regelungen zu finden, die alle Informationsbedürfnisse befriedigten. Auch das Kosten-Nutzen-Verhältnis der Implementierung neuer Regelungen sei nicht angemessen.

Das Projekt wird daher ohne die Einführung neuer Vorschriften eingestellt. Damit wird es auch künftig in den IFRS Accounting Standards keine Regelungen für die Bilanzierung von

Unternehmenszusammenschlüssen unter gemeinsamer Beherrschung geben, so dass die bilanzierenden Unternehmen weiterhin eine im Einklang mit den gängigen Bilanzierungspraktiken stehende Rechnungslegungsmethode anzuwenden haben.

EU-Endorsement

Die nachfolgende Tabelle informiert Sie über noch nicht oder erst in jüngerer Zeit von der EU übernommene Standards und Interpretationen. Im Falle einer bereits erfolgten Übernahme finden Sie eine Verlinkung auf das Amtsblatt der EU, welches die entsprechende Verordnung zur Übernahme enthält.

Titel	Anwendungszeitpunkt ¹	Endorsement
IFRS 18 – Darstellung und Offenlegung in Abschlüssen (veröffentlicht am 9. April 2024)	ab Geschäftsjahr 2027	noch festzulegen
Änderungen an IAS 21: Auswirkungen von Wechselkursänderungen – Fehlende Austauschbarkeit	Ab Geschäftsjahr 2025	noch festzulegen
Änderungen an IAS 7 und IFRS 7: Anhangangaben zu Supplier Finance Arrangements	ab Geschäftsjahr 2024	noch festzulegen

¹für Unternehmen mit kalendergleichem Geschäftsjahr

Der aktuelle Bericht zum Stand des Übernahmeprozesses der IFRS gemäß der EU-Rechnungslegungsverordnung der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG-Bericht) steht auf der Website der EFRAG zum [Herunterladen](#) zur Verfügung (Stand: 6. Mai 2024).

IASB-Projektplan

Den aktuellen Projektplan des IASB finden Sie auf der Website der IFRS Foundation.

Forschung und Standardsetzung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Unternehmenszusammenschlüsse – Angaben, Goodwill und Impairment	ED Feedback	H2 2024
Disclosure Initiative – Tochtergesellschaften ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben	IFRS	Mai 2024
Dynamisches Risikomanagement (Sonderregelungen für Macro Hedges)	ED	H1 2025
Equity-Methode	ED	Q3 2024
Finanzinstrumente mit Eigenkapitalcharakter	ED Feedback	Mai 2024
Lagebericht (management commentary)	DPD	June 2024
PIR IFRS 15 „Erlöse aus Verträgen mit Kunden“	FS	Q3 2024
PIR IFRS 9 – Wertminderung	FS	Juli 2024
Preisregulierte Tätigkeiten	IFRS	2025
Zweiter umfassender Review der IFRS für kleine und mittelgroße Unternehmen (IFRS for SMEs)	IFRS for SMEs	H1 2025
Immaterielle Vermögenswerte	RR	Q4 2024
Verwaltung	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Änderungen zum Entwurf der dritten Ausgabe des IFRS für KMU	ED Feedback	Q3 2024
Änderungen zur Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten (IFRS 7, IFRS 9)	Final Amendment	Mai 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gesamtkostenverfahren (cost method) (IAS 7)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Einführung und Angaben zu Kreditrisiken (IFRS 7)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Bestimmung eines „de facto“ Agenten (IFRS 10)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis (IFRS 7)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Gewinn oder Verlust an der Ausbuchung (IFRS 7)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Hedge Accounting bei einem erstmaligen Anwender (IFRS 1)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Ausbuchung von Leasingverpflichtungen durch den Leasingnehmer (IFRS 9)	Final Amendment	Juli 2024
Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Transaktionspreis (IFRS 9)	Final Amendment	Juli 2024
Klimabezogene und andere Risiken in der finanziellen Berichterstattung	ED	Juli 2024
Power Purchase Agreements	ED	Mai 2024
Rückstellungen – Gezielte Verbesserungen	ED	H2 2024
Aktualisierung des Standards für Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Offenlegung	ED	Juli 2024
Verwendung einer hochinflationären Berichtswährung durch ein nicht hochinflationäres Unternehmen (IAS 21)	ED	Juli 2024
Anwendungsfragen	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
Angabe von Erträgen und Aufwendungen für berichtspflichtige Segmente (IFRS 8)	TADF	Juni 2024

Taxonomie	Nächster Meilenstein	Voraus-sichtlicher Termin
IFRS Accounting Taxonomy Update – Primäre Abschlüsse	Proposed IFRS Taxonomy Update	Mai 2024
IFRS Accounting Taxonomy Update – Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures and Amendments to IFRS 7 and IFRS 9	Proposed IFRS Taxonomy Update	Q3 2024
ISSB Consultation on Agenda Priorities	Feedback Statement	June 2024

Abkürzung	Bezeichnung
AD	Agenda-Entscheidung (Agenda Decision)
DP	Diskussionspapier (Discussion Paper)
DPD	Entscheidung über weiteres Vorgehen (Decide Project Direction)
ED	Entwurf (Exposure Draft) eines International Financial Reporting Standards oder IFRS Practice Statements
FS	Feedback Statement
IFRIC	Interpretation des IFRS Interpretations Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFRS for SMEs	IFRS for SMEs Accounting Standard
IFRS SDS	IFRS Sustainability Disclosure Standard
IFRS SDT	IFRS Sustainability Disclosure Taxonomy
PS	Project Summary
RFI	Informationsanfrage (Request for Information)
RFF	Rückmeldungsanfrage (Request for Feedback)
RR	Review Research
RS	Veröffentlichung einer Zusammenfassung der Forschungsergebnisse (Research-Summary)
SASB	Änderungen an einem SASB Standard
SRF	Staff Request for Feedback
TAD	Vorläufige Agenda-Entscheidung (Tentative Agenda Decision)
TADF	Vorläufige Agenda-Entscheidung Feedback (Tentative Agenda Decision Feedback)

Übersicht über die derzeitigen Projekte des AFRAC

Das AFRAC Arbeitsprogramm gibt einen Überblick über laufende und künftige AFRAC Facharbeiten. Den geplanten Veröffentlichungen liegen aktuelle Schätzungen zugrunde.

Aktuelle Version, siehe: www.afrac.at

Stand: 13. März 2024

laufende/abgeschlossene Projekte:	Q1 2024	Q2 2024	Q3 2024
AG „Hybride Finanzinstrumente im UGB“		St	
AFRAC-Stellungnahme 41: Die Folgebewertung von derivativen Firmenwerten (UGB)	St		
AG „Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 9: „Lageberichterstattung“	TA		
redaktionelle Anpassung AFRAC-Stellungnahme 38: Währungsumrechnung (UGB)	St		
redaktionelle Anpassung AFRAC-Stellungnahme 33: Kapitalkonsolidierung (UGB)	St		
AG „Überarbeitung AFRAC-Stellungnahme 6: Zuschüsse im öffentlichen Sektor (UGB)“			E-St
CL zum IASB ED „Financial Instruments with Characteristics of Equity“	K		
CL zu Draft EFRAG Implementation Guidance “IG 1 Materiality Assessment” und “IG 2 Value Chain”	K		
CL zum EFRAG Draft zu LSME und VSME		K	
SubAG “Anwendungsfragen zu den ESRS”	TA		

Abkürzungen: DP=Diskussionspapier, E=Entwurf, K=Kommentar, St=Stellungnahme, PP=Positionspapier, RG=ruhend gestellt, EG=eingestellt, FI=Fachinformation, TA = Tätigkeit aufgenommen

Quelle: www.afrac.at

Veröffentlichungen

In Betracht auf die aktuelle, sich noch laufend entwickelnde Situation in der Ukraine veröffentlichen wir immer wieder weitere Informationen. Sie finden diese Informationen bzw. Hinweise darauf unter www.pwc.at/ifrs.

IFRS Blog – CMAAS Aktuell

In unserem IFRS Blog finden Sie kurze und prägnante Beiträge zu aktuellen Themen der Rechnungslegung. Link zu den einzelnen Beiträgen:

- **IASB veröffentlicht Entwurf zu Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 zur Verbesserung der Berichterstattung über Verträge über erneuerbare Energien**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/iasb-veroeffentlicht-entwurf-zu-aenderungen-an-ifrs9-und-ifrs7-zur-verbesserung-der-berichterstattung.html>
- **IASB veröffentlicht IFRS 18 „Presentation and Disclosure in Financial Statements“:**
<https://www.pwc.at/de/dienstleistungen/wirtschaftspruefung/pruefungsnahe-beratung/aktuelle-artikel/isab-veroeffentlicht-ifrs18.html>

In brief aus dem PwC Netzwerk

- **IFRS 18 – Key treasury topics for corporate entities:**
https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/in_briefs_INT/in_briefs_INT/ifrs-18-key-treasury-topics-for-corporate-entities.html?WT.mc_id=CT2-PL201-DM3-TR2-LS3-ND30-TTA9-CN_GlobalNewsletter-INT2024-09
- **IFRS 18 – Insights for financial service companies:**
https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc/in_briefs/in_briefs_INT/in_briefs_INT/ifrs18_insights.html?WT.mc_id=CT2-PL201-DM3-TR2-LS3-ND30-TTA9-CN_GlobalNewsletter-INT2024-08
- **IFRS 18 is here: redefining financial performance reporting:**
<https://www.pwc.at/de/newsletter/ifrs/in-brief-in-depth/2024/in-brief-2024-06-ifrs18.pdf>

PwC IFRS Talks

- **May 2024: Hello IFRS 18**
https://viewpoint.pwc.com/dt/gx/en/pwc-ifrs-talks/PwC-IFRS-talks/may-2024-hello-ifrs-18.html?WT.mc_id=CT2-PL201-DM3-TR2-LS3-ND30-TTA9-CN_GlobalNewsletter-IFRStalksmay24



Ihre Ansprechpartner



Ulf Kühle

Tel: +43 699 1630 5052

ulf.kuehle@pwc.com



Beate Butollo

Tel: +43 676 83377 1804

beate.butollo@pwc.com



Andrea Cervantes-Schwartz

Tel: +43 699 1630 5704

andrea.cervantes-schwartz@pwc.com

www.pwc.at

Medieninhaber und Herausgeber: PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Donau City Straße 7, 1220 Wien

Für den Inhalt verantwortlich: Ulf Kühle, Beate Butollo, Andrea Cervantes-Schwartz

Kontakt: IFRS.Aktuell@at.pwc.com

Der Inhalt dieses Newsletters wurde sorgfältig ausgearbeitet. Er enthält jedoch lediglich allgemeine Informationen und kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. PwC übernimmt keine Haftung und Gewährleistung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der enthaltenen Informationen und weist darauf hin, dass der Newsletter nicht als Entscheidungsgrundlage für konkrete Sachverhalte geeignet ist. PwC lehnt daher den Ersatz von Schäden welcher Art auch immer, die aus der Verwendung dieser Informationen resultieren, ab.