



IFRS fokussiert

IASB veröffentlicht Entwurf eines Nachfolgestandards zu IAS 1

Das Wichtigste in Kürze

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat am 17. Dezember 2019 den Standardentwurf ED/2019/7 **General Presentation and Disclosures** veröffentlicht, der als neuer IFRS den gegenwärtigen IAS 1 **Darstellung des Abschlusses** ersetzen soll. Von den Änderungen werden alle nach IFRS bilanzierenden Unternehmen betroffen sein.

Ziel sind Verbesserungen bei der Bereitstellung von Abschlussinformationen mit einem Schwerpunkt auf der Gewinn- und Verlustrechnung. Wesentliche Änderungsvorschläge sind die Einführung von vordefinierten Zwischensummen und die Kategorisierung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung, Ausweis und Angaben zu integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen, Vorschriften zur

Verbesserung der Zusammenfassung und der Aufgliederung von Posten, die Einführung von Angaben zu unternehmensindividuellen Erfolgskennzahlen („Management Performance Measures“ (MPMs)) sowie punktuelle Anpassungen der Kapitalflussrechnung.

Die Änderungsvorschläge können bis zum 30. Juni 2020 kommentiert werden.

Hintergrund

Die vorgeschlagenen Änderungen zielen ab auf Verbesserungen bei der Darstellung von Abschlussinformationen, vornehmlich in der Gewinn- und Verlustrechnung sowie der Bereitstellung von damit zusammenhängenden Anhangangaben. Sie sind Ergebnis des vom Board seit 2014 verfolgten Projekts „Primäre Abschlussbestandteile“ („Primary Financial Statements“), 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“) vorausgegangen, 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 **Darstellung des Abschlusses** und IAS 7 **Kapitalflussrechnung**, die Bilanzierung von aufgegebenen Geschäftsbereichen und des sonstigen Ergebnisses sowie Zwischenberichterstattung. Hierbei handelte es sich um ein Gemeinschaftsprojekt des IASB und des US-amerikanischen Financial Accounting Standards Board (FASB).

Als Grund für diese Maßnahmen werden die von den Abschlussadressaten kritisierte mangelnde Vergleichbarkeit der Ergebnisrechnung von Unternehmen aufgrund von Unterschieden in Struktur und Inhalt, das Interesse der Adressaten nach einer umfassenderen Aufgliederung der Informationen in Abschluss und Anhang sowie der Forderung nach einer Angabe von unternehmensindividuellen Erfolgskennzahlen („Management Performance Measures“) zur besseren Analyse der Ertragslage gesehen.

Folglich umfassen die Änderungsvorschläge im Wesentlichen:

- die Einführung zusätzlicher Zwischensummen,
- die Kategorisierung von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung,
- Ausweis und Angaben im Zusammenhang mit integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen,
- Prinzipien zur Zusammenfassung und Aufgliederung von Posten,
- Angaben zu unternehmensindividuellen Erfolgskennzahlen zur Erhöhung der Transparenz,
- Vorschriften zur Analyse der betrieblichen Aufwendungen und
- Regelungen zu ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen.

Beim vorliegenden Standardentwurf handelt es sich um eine Neufassung des aktuell anzuwendenden IAS 1, ergänzt um neue oder geänderte Regelungsinhalte und sprachliche Anpassungen. Im Ergebnis soll der endgültige Standard IAS 1 ersetzen. Daneben schlägt der IASB Folgeänderungen an weiteren Standards vor:

- IAS 7 **Kapitalflussrechnungen**,
- IAS 33 **Ergebnis je Aktie**,
- IAS 34 **Zwischenberichterstattung** sowie
- IFRS 12 **Angaben zu Anteilen an anderen Unternehmen**.

Änderungsvorschläge an IAS 8 **Rechnungslegungsmethoden, Änderungen von rechnungslegungsbezogenen Schätzungen und Fehler** und IFRS 7 **Finanzinstrumente: Angaben** resultieren aus der Verschiebung einzelner Vorschriften aus IAS 1 in diese Standards.

Der Standardentwurf wird von einer Grundlage für Schlussfolgerungen („Basis for Conclusions“) und erläuternden Beispielen („Illustrative Examples“) begleitet, welche einen Vergleich der Vorschläge mit den Vorschriften des IAS 1 enthält.

Die Änderungen im Einzelnen

Allgemeine Vorschriften zur Darstellung und Offenlegung

Der IASB schlägt vor, Prinzipien für die Zusammenfassung und Aufgliederung („aggregation and disaggregation“) und unterstützende Definitionen und Einzelvorschriften als Teil der allgemeinen Darstellungs- und Offenlegungspflicht, aufzunehmen. Die Prinzipien umfassen:

- das Vorliegen gemeinsamer Merkmale als Bedingung für die Klassifizierung und Zusammenfassung von Posten,
- die Unzulässigkeit der Zusammenfassung, wenn Posten keine gemeinsamen Merkmale aufweisen und
- die Unzulässigkeit der Zusammenfassung und Aufgliederung, wenn relevante Informationen verschleiert oder deren Verständlichkeit beeinträchtigt werden könnten.

Die vorgeschlagenen Änderungen enthalten zudem gesonderte Vorschriften zur Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen im Falle der Zusammenfassung von ungleichen unwesentlichen Posten. Begleitend zu den Änderungen schlägt der IASB eine Reihe von unverbindlichen Beispielen vor, die den Adressaten helfen sollen, die Vorschläge zu verstehen und die praktische Anwendung zu veranschaulichen.

Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung: Klassifizierung nach Kategorien

Der IASB schlägt für die in der Gewinn- und Verlustrechnung erfassten Erträge und Aufwendungen eine Klassifizierung nach vier Kategorien vor. Zu differenzieren ist zwischen einer die betriebliche Leistung umfassenden Kategorie (Betriebskategorie), der Kategorie „Integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen“, einer Investitions- und einer Finanzierungskategorie. Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Ertragsteuern oder aufgegebenen Geschäftsbereichen sollen von dieser Kategorisierung ausgenommen werden. Die vorgeschlagenen Kategorisierungskriterien zielen auf die Befriedigung der Informationsbedürfnisse der Adressaten im Hinblick auf die Gewinn- und Verlustrechnung ab, die mangels Vorschriften die verschiedenen Bilanzierungspraktiken und unzureichende Vergleichbarkeit der Abschlussinformationen bemängelten.

Kategorien:

- 1. Betrieb**
- 2. Integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen**
- 3. Investition**
- 4. Finanzierung**

Ferner schlägt der IASB vor, drei neue Zwischensummen in der Gewinn- und Verlustrechnung vorzuschreiben:

- Betriebsergebnis („operating profit or loss“),
- Betriebsergebnis und Ergebnis aus integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen und
- Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern.

Abb. 1 – Vorschlag zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung nach Kategorien und Zwischensummen

| Umsatzerlöse | |
|---------------------|---|
| | Veränderungen des Bestands an Fertigerzeugnissen und unfertigen Erzeugnissen |
| | Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe |
| | Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer |
| | Aufwand für planmäßige Abschreibung |
| | Wertminderung von Sachanlagen |
| | Wertminderungen aus Forderungen aus Lieferung und Leistung |
| | Sonstiger Aufwand |
| 1 | Betriebsergebnis |
| | Gewinn/Verlust aus integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen |
| 2 | Betriebsergebnis und Ergebnis aus integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen |
| | Gewinn/Verlust aus nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen |
| | Erträge aus Dividenden |
| 3 | Ergebnis vor Finanzierung und Steuern |
| | Zinsertrag aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten |
| | Aufwand aus Finanzierungstätigkeiten |
| | Aufwand aus der Aufzinsung von Pensionsverpflichtungen und Rückstellungen |
| | Ergebnis vor Steuern |
| | Ertragsteuern |
| | Ergebnis des Geschäftsjahrs |

Betriebskategorie und Zwischensumme „Betriebsergebnis“

Die die betriebliche Leistung beschreibende Kategorie soll die Erträge und Aufwendungen umfassen, die nicht den Kategorien „integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen“, „Investition“ oder „Finanzierung“ zuzuordnen sind. Insoweit soll das Betriebsergebnis als Restgröße definiert sein und solche Erträge und Aufwendungen umfassen, die aus den Hauptgeschäftstätigkeiten („main business activities“) des Unternehmens resultieren. Der Begriff „Hauptgeschäftstätigkeiten“ ist im Standardentwurf selbst nicht definiert. Deutlich wird jedoch, dass ein Unternehmen mehr als nur eine Hauptgeschäftstätigkeit haben kann. Da Erträge und Aufwendungen der Hauptgeschäftstätigkeiten je nach Branche und Unternehmenstätigkeit unterschiedlich beurteilt werden können, soll eine Zuordnung in die Betriebskategorie jedoch

Betriebskategorie

Integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen

Investitionskategorie

Finanzierungskategorie

Relevanz der Hauptgeschäftstätigkeiten

auch dann erfolgen, wenn laut Definition eine Zuordnung in die Investitions- oder Finanzierungskategorie angezeigt wäre.

Für solche Fälle hat der Board Sachverhalte spezifiziert, die nicht als Investition oder Finanzierung, sondern als betrieblich zu klassifizieren wären. Dazu gehören z.B.:

- Erträge und Aufwendungen aus Investitionen, wenn ein Unternehmen im Rahmen seiner Hauptgeschäftstätigkeit in Vermögenswerte investiert, die einzeln und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens Rückflüsse erzielen,
- Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungstätigkeit, wenn Kreditgeschäfte zur Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens gehören,
- Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente, die in engem Zusammenhang mit Erträgen und Aufwendungen aus Investitionen stehen, die im Betriebsergebnis erfasst werden oder
- Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Versicherungsverträgen gem. IFRS 17 **Versicherungsverträge**.

Bei der Beurteilung dessen, was als Hauptgeschäftstätigkeiten anzusehen ist, soll es nicht auf ein enges, vom konkreten Unternehmen losgelösten Verständnis ankommen, sondern auf die tatsächlichen Geschäftsaktivitäten des jeweiligen Unternehmens. Von daher werden Erfolgsrechnungen von Banken, Versicherungen, Industrie- und sonstigen Unternehmen unterschiedliche Kategoriezuordnungen aufweisen können. Ebenso sollen auch ungewöhnliche oder selten auftretende Erträge und Aufwendungen in der Betriebskategorie erfasst werden.

Für Erträge und Aufwendungen aus integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen hingegen schlägt der IASB ein Zuordnungsverbot zur Betriebskategorie vor.

Kategorie „Integral assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen“

Der IASB schlägt einen getrennten Ausweis von Erträgen und Aufwendungen aus integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen vor. Erträge und Aufwendungen aus integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen sollen in einer gesonderten Kategorie nach der Betriebskategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung gezeigt werden. Erträge und Aufwendungen aus nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen sollen wiederum in der Investitionskategorie ausgewiesen werden.

Dem geht der generelle Vorschlag des IASB voraus, assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen, welche nach der Equity-Methode bilanziert werden, in integral und nicht-integral in Bezug auf die Hauptgeschäftstätigkeiten des Unternehmens einzustufen. Eine Definition von integralen bzw. nicht-integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen wird als Änderung in IFRS 12 vorgeschlagen. Von integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen soll auszugehen sein, wenn sie nicht einzeln und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen eines Unternehmens Rückflüsse erzielen. Ansonsten handelt es sich um nicht-integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen.

Unterscheidung in integrale und nicht-integrale assoziierte und Gemeinschaftsunternehmen

Mit dieser Differenzierung gehen weitere Vorschläge zum Ausweis und zu Angaben einher, z.B.:

- getrennter Ausweis von Anteilen an integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen in der Bilanz,
- Darstellung als Cashflows aus der Investitionstätigkeit in der Kapitalflussrechnung, getrennt nach integral und nicht-integral,
- Anhangangaben gem. IFRS 12.

Beobachtung

Gegenwärtig sind die nach der Equity-Methode bilanzierten Finanzanlagen gemäß IAS 1 ohne eine solche Differenzierung gesondert auszuweisen.

Investitionskategorie

Der IASB schlägt vor, Erträge und Aufwendungen aus Investitionen und der mit diesen Investitionen verbundenen zusätzlichen Aufwendungen („incremental expenses“) in einer Investitionskategorie innerhalb der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellen. Hierbei soll es sich um Erträge und Aufwendungen im Zusammenhang mit Vermögenswerten handeln, die einzeln und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens Rückflüsse erzielen. Diese Kategorie soll nicht mit den Cashflows aus Investitionstätigkeit in IAS 7 gleichzusetzen sein, welche sich generell auf langfristige Vermögenswerte beziehen. Ziel der Darstellung der Investitionskategorie ist die Identifizierung von Rückflüssen aus Investitionen, die nicht zur Hauptgeschäftstätigkeit des Unternehmens gehören. Ferner schlägt der IASB vor, Erträge und Aufwendungen aus nicht-integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen in diese Kategorie einzubeziehen.

Finanzierungskategorie

Der IASB schlägt folgende Bestandteile zur Einbeziehung in die Kategorie Finanzierung vor:

- Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit gem. IAS 7,
- Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten sowie
- Zinserträge und Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten, die nicht aus Finanzierungsaktivitäten resultieren, z.B. aus der Aufzinsung von Pensionsverpflichtungen und Rückstellungen.

Hinsichtlich des Umfangs der Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeit gem. IAS 7 schlägt der IASB vor, die Definition von Finanzierungstätigkeiten in IAS 7 zu erweitern und klarzustellen. Zur Finanzierungstätigkeit sollen danach auch der Erhalt oder die Nutzung einer Ressource von einem Kreditgeber unter der Annahme gehören, dass die Ressource an den Kreditgeber zurückgegeben und durch die Zahlung einer Finanzierungsgebühr unter Berücksichtigung von Höhe und Laufzeit des Kredits entschädigt wird.

Die vorgeschlagene Zwischensumme des Ergebnisses vor Finanzierung und Ertragsteuern würde das Betriebsergebnis, das Ergebnis aus integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen sowie das Ergebnis der Investitionskategorie umfassen, nicht jedoch Erträge und Aufwendungen der Finanzierungskategorie, Ertragsteuern

und aus aufgegebenen Geschäftsbereichen. Diese Zwischensumme soll den Adressaten die Analyse der Leistungsfähigkeit eines Unternehmens unabhängig von der Finanzierungsstruktur erlauben. Der IASB sieht jedoch bewusst davon ab, diese Zwischensumme als EBIT o.ä. zu betiteln, da dies möglicherweise zu unbeabsichtigten Interpretationen dieser vordefinierten Zwischensumme führen könnte. In der Praxis sind diverse Berechnungen von EBIT-Kennzahlen beobachtbar.

Der IASB schlägt ferner vor, dass ein Unternehmen Wechselkursdifferenzen in die gleiche Kategorie der Gewinn- und Verlustrechnung einbezieht wie die Erträge und Aufwendungen der Posten, aus denen die Wechselkursdifferenzen resultieren.

Darüber hinaus soll ein Unternehmen Gewinne und Verluste aus Finanzinstrumenten, die als Sicherungsinstrumente unter Anwendung von **IAS 39 Finanzinstrumente: Bilanzierung und Bewertung** bzw. **IFRS 9 Finanzinstrumente** designiert wurden, wie folgt zuordnen:

- in der Betriebskategorie, wenn das Instrument zur Steuerung von Risiken im Zusammenhang mit den Hauptgeschäftstätigkeiten des Unternehmens eingesetzt wird (es sei denn, dies würde eine Aufrechnung der Gewinne und Verluste erfordern),
- in der Kategorie Finanzierung, wenn das Instrument zur Steuerung von Risiken im Zusammenhang mit der Finanzierungstätigkeit des Unternehmens eingesetzt wird (es sei denn, dies würde eine Aufrechnung der Gewinne und Verluste erfordern) und
- in der Investitionskategorie, wenn das Instrument zur Steuerung von Risiken im Zusammenhang mit der Investitionstätigkeit des Unternehmens eingesetzt wird sowie in allen anderen Fällen einschließlich der vorstehend beschriebenen (auch unter den Umständen der Aufrechnung von Gewinnen und Verlusten).

Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen

Der IASB schlägt vor, die Berichterstattung über sämtliche ungewöhnlichen Erträge und Aufwendungen gebündelt in einer Anhangangabe vorzuschreiben. Unternehmen sollen danach für jeden in der Gesamtergebnisrechnung ausgewiesenen Posten sowie für jeden Posten, der auf Basis des Gesamtkostenverfahrens erfolgten Analyse der betrieblichen Aufwendungen, Folgendes angeben:

- den Betrag ungewöhnlicher Erträge oder Aufwendungen, die in der Periode erfasst wurden,
- eine Beschreibung der Transaktionen oder sonstigen Ereignisse, die zu diesen Erträgen und Aufwendungen geführt haben und warum sie als „ungewöhnlich“ einzustufen sind,
- jeden Posten der Gesamtergebnisrechnung, der solche Beträge enthält,
- eine Analyse der Aufwendungen gemäß dem Gesamtkostenverfahren, wenn in der Gewinn- und Verlustrechnung das Umsatzkostenverfahren verwendet wurde.

Als ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen werden solche mit begrenztem Vorhersagewert definiert. Davon ist auszugehen, wenn vernünftigerweise zu erwarten ist, dass in Art und Betrag gleichartige Erträge oder Aufwendungen in zukünftigen Geschäftsjahren nicht entstehen werden. Der IASB führt aus, dass trotz Auftreten ihrer Art nach ungewöhnlicher Ereignisse, wie z.B. einem Erdbeben,

Offenlegung von ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen im Anhang

Erträge und Aufwendungen nicht zwingend ungewöhnlich sein müssen, denn die vorgeschlagene Definition nimmt auf die Art der zugrundeliegenden Transaktion oder Ereignisse keinen Bezug. Allein das Auftreten bestimmter Erträge und Aufwendungen in einer Berichtsperiode führt nicht zur Annahme ungewöhnlicher Erträge und Aufwendungen. Maßgeblich ist vielmehr, ob sich gleichartige („similar“) Erträge und Aufwendungen in der Zukunft voraussichtlich wiederholen.

Nach Vorschlag des IASB sollen alle Unternehmen zur Offenlegung ungewöhnlicher Erträge oder Aufwendungen verpflichtet werden, obgleich gelegentlich Unternehmen im Rahmen ihrer Berichterstattung über Erfolgskennzahlen Anpassungen für ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen vornehmen und insoweit eine gesonderte Berichterstattung überflüssig werden könnte. Da aber nicht alle Unternehmen Erfolgskennzahlen berichten und bei der Berichterstattung keine umfänglichen Anpassungen vorgeschrieben sind, spricht sich der IASB für die gesonderte Angabe im Anhang aus.

Darstellung der im Betriebsergebnis erfassten Aufwendungen

Der IASB schlägt vor, dass ein Unternehmen in der Gewinn- und Verlustrechnung eine Analyse der im Betriebsergebnis enthaltenen Aufwendungen vorlegt, die sich entweder nach dem Gesamtkosten- oder dem Umsatzkostenverfahren (im Folgenden „GKV“ und „UKV“) richtet, je nachdem, welches Verfahren die entscheidungsnützlichsten Informationen liefert. Zur Beurteilung dessen, welches Verfahren das Unternehmen im Einzelfall anzuwenden hat, schlägt der IASB einige in IAS 1 bislang nicht enthaltene Indikatoren vor. Weder die Anwendung eines Mischverfahrens noch die Bereitstellung der Analyse ausschließlich im Anhang soll – anders als bisher – zukünftig zulässig sein. Bei Analyse der betrieblichen Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung mittels des Umsatzkostenverfahrens, ist im Anhang eine Analyse der betrieblichen Aufwendungen auf Grundlage des Gesamtkostenverfahrens zu ergänzen. Dieser Vorschlag geht auf Einwände der Adressaten zurück, die die Darstellung der Aufwendungen nach Funktionen (UKV) wegen der eingeschränkten Prognosefähigkeit kritisierten. Zudem spricht dafür, dass Informationen über die Art der betrieblichen Aufwendungen auch einen direkten Vergleich mit den Informationen in der Kapitalflussrechnung ermöglichen.

Erfolgskennzahlen

Die Änderungsvorschläge sehen erstmals eine Berichterstattung über unternehmens-individuelle Erfolgskennzahlen vor. Erfolgskennzahlen werden dabei als Zwischensummen der Erträge und Aufwendungen verstanden, die:

- öffentlich in der Kommunikation mit Abschlussadressaten außerhalb von Abschlüssen (z.B. in Lageberichten oder Pressemitteilungen) verwendet werden,
- die in den IFRS enthaltenen Summen oder Zwischensummen ergänzen und
- aus Sicht der Unternehmensleitung einen Aspekt der finanziellen Leistungsfähigkeit des Unternehmens kommunizieren.

Im Standardentwurf werden einige Zwischensummen aufgelistet, die mangels zusätzlichen Informationsgewinnes nicht als Erfolgskennzahlen anerkannt werden sollen. Hierzu gehören z.B. Bruttogewinn/-verlust, Betriebsgewinn/-verlust vor Abschreibung und Amortisation oder Gewinn oder Verlust vor Steuern. Diese Zwischensummen sind zwar nicht in den IFRS als solche enthalten, werden aber häufig verwendet und von den Adressaten idR. gut verstanden. Ebenso nicht als Erfolgskennzahlen sollen bspw. nicht-finanzielle Leistungsindikatoren,

Kein offenes Wahlrecht zwischen GKV und UKV

Management Performance Measures

Liquiditätskennzahlen oder Cashflows (z.B. Free Cash Flow), Wachstums- oder Renditekennzahlen (z.B. Kapitalrendite) angesehen werden.

Der IASB schlägt vor, dass ein Unternehmen Informationen über seine etwaigen Erfolgskennzahlen geschlossen in einem Abschnitt des Anhangs offenlegt. Diese Angabe muss eine Erklärung enthalten, dass die Erfolgskennzahlen die Sicht der Unternehmensleitung im Hinblick auf die finanzielle Leistungsfähigkeit des Unternehmens vermitteln und nicht unbedingt mit Kennzahlen ähnlicher Beschreibung anderer Unternehmen vergleichbar sind. Hierdurch wird der unternehmensspezifische Charakter solcher Kennzahlen verdeutlicht. Darüber hinaus muss ein Unternehmen für jede Erfolgskennzahl umfangreiche Angaben machen, wie etwa eine Beschreibung aus der hervorgeht wie sie berechnet wurde, warum sie verwendet wird und welche Informationen sie liefert. Außerdem wird vom IASB vorgeschlagen, dass eine Überleitung auf die am ehesten vergleichbare Summe oder Zwischensumme, die in den IFRS enthalten ist, für jede Erfolgskennzahl bereitgestellt wird. Der Effekt aus Ertragsteuern und der auf Anteile nicht-beherrschender Gesellschafter („non-controlling interest“ (NCI)) entfallende Betrag ist für jeden Überleitungsosten gesondert anzugeben. Zudem sollen im Falle von Änderungen bei den Erfolgskennzahlen umfangreiche Angaben zu machen sein, um den Adressaten zu helfen, diese Änderungen und die Berechnung der Erfolgskennzahlen zu verstehen.

Abb. 2 - Beispielhafte Überleitung einschließlich Berücksichtigung der Auswirkungen auf Ertragsteuern und Anteile nicht beherrschender Gesellschafter

| In Mio. € | | Steuer | NCI |
|---|--------|--------|--------|
| Angepasstes Betriebsergebnis (MPM) | 52.870 | | |
| Restrukturierung in Unternehmen X | -5.400 | 900 | -1.020 |
| Ertragsanpassung | -6.200 | 1.550 | - |
| Betriebsergebnis gem. IFRS | 41.270 | | |

Beobachtung

Vergleichbare Anforderungen an die Überleitung sind bereits in den Leitlinien zur Berichterstattung über alternative Leistungskennzahlen („Alternative Performance Measures“ (APM)) der ESMA („European Securities and Markets Authority“) aus dem Jahre 2015 enthalten. Danach ist eine Überleitung der APM auf den in den Abschlüssen für den betreffenden Zeitraum genannten unmittelbaren überleitbaren Posten bzw. auf das Zwischen- oder Gesamtergebnis offenzulegen.

Nach den Vorschlägen des IASB soll die Darstellung von Erfolgskennzahlen in der Gesamtergebnisrechnung ausdrücklich nicht verhindert werden. Um eine unangemessene Hervorhebung zu vermeiden, soll die Verwendung von zusätzlichen Spalten aber unzulässig sein.

Änderungen in der Kapitalflussrechnung

Bei den Vorschlägen in IAS 7 handelt es sich um partielle Änderungen zwecks gezielter Verbesserungen in der Kalitalflussrechnung. Als wesentliche Änderungen schlägt der Board Folgendes vor:

- Verwendung des Betriebsergebnisses als Ausgangspunkt für die indirekte Methode bei der Berichterstattung der Cashflows aus operativer Tätigkeit,
- getrennter Ausweis von Cashflows aus integralen und nicht-integralen assoziierten und Gemeinschaftsunternehmen bei den Investitionsaktivitäten und
- Streichung des Klassifizierungswahlrechts bezüglich Zinsen und Dividenden für einen Großteil der Bilanzersteller (siehe nachstehende Übersicht).

Änderungen in der Klassifizierung von Zinsen und Dividenden

Abb. 3 – Vorschlag zur Klassifizierung von Zinsen und Dividenden in IAS 7

| Cashflow-Posten | IAS 7 | Vorschlag | |
|----------------------|--------------------------|-------------------------|---|
| | | Unternehmen - allgemein | Unternehmen mit spezifischen Geschäftsaktivitäten (Banken, etc.) |
| Gezahlte Zinsen | Betrieblich/Finanzierung | Finanzierung | Klassifizierung erfolgt in Abhängigkeit von der Klassifizierung der zugehörigen Erträge und Aufwendungen in der GuV |
| Erhaltene Zinsen | Betrieblich/Investition | Investition | |
| Gezahlte Dividenden | Betrieblich/Investition | Investition | |
| Erhaltene Dividenden | Betrieblich/Finanzierung | Finanzierung | |

Übergangsvorschriften und erstmalige Anwendung

Ein Erstanwendungszeitpunkt ist im Standardentwurf noch nicht enthalten. Es ist davon auszugehen, dass ein endgültiger Standard etwa 18 bis 24 Monate nach der Verabschiedung in Kraft treten werden wird. Eine vorzeitige Anwendung soll zulässig sein (EU-Endorsement vorausgesetzt) und wäre entsprechend offenzulegen. Die erstmalige Anwendung soll rückwirkend nach den Vorschriften in IAS 8 erfolgen. Im Jahr der erstmaligen Anwendung des neuen IFRS sollen ungeachtet der Vorschriften des IAS 34 die für die Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschriebenen Summen und Zwischensummen bereits im Zwischenabschluss anzugeben sein.

Die Kommentierungsfrist läuft bis zum 30. Juni 2020.

Ihre Ansprechpartner

Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

jengerger@deloitte.de

Dr. Heike Bach

Tel: +49 (0)69 75695 6470

hbach@deloitte.de

Hinweis

Bitte schicken Sie eine E-Mail an mdorbath@deloitte.de, wenn Sie Fragen zum Inhalt haben, dieser Newsletter an andere oder weitere Adressen geschickt werden soll oder Sie ihn nicht mehr erhalten wollen.

Deloitte.

Die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft („Deloitte“) als verantwortliche Stelle i.S.d. EU-Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und, soweit gesetzlich zulässig, die mit ihr verbundenen Unternehmen und ihre Rechtsberatungspraxis (Deloitte Legal Rechtsanwaltsgesellschaft mbH) nutzen Ihre personenbezogenen Daten (insbesondere Name, E-Mail-Adresse, Kontaktdaten etc.) im Rahmen individueller Vertragsbeziehungen sowie für eigene Marketingzwecke. Sie können der Verwendung Ihrer personenbezogenen Daten für Marketingzwecke jederzeit durch entsprechende Mitteilung an Deloitte, Business Development, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin, oder kontakt@deloitte.de widersprechen sowie ihre Berichtigung oder Löschung verlangen, ohne dass hierfür andere als die Übermittlungskosten nach den Basistarifen entstehen. Diese Veröffentlichung enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen des Einzelfalls gerecht zu werden, und ist nicht dazu bestimmt, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen zu sein. Weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Veröffentlichung professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedwed Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Veröffentlichung erlitten hat. Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns. Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.

Stand 12/2019