



## iGAAP fokussiert

# Finanzberichterstattung

## Bilanz für das Jahr 2024

Mit dieser Ausgabe unseres iGAAP fokussiert-Newsletters möchten wir Ihnen einen Überblick über die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen in den International Financial Reporting Standards (IFRS) geben, die erstmals für am 31. Dezember 2024 endende Geschäftsjahre anzuwenden sind.

Daneben werden die neuen bzw. geänderten Standards und Interpretationen im Überblick dargestellt, die bereits veröffentlicht wurden, aber noch nicht in Kraft getreten sind, weil Unternehmen die potenziellen Auswirkungen deren zukünftiger Anwendung im Anhang angeben müssen. Dabei haben wir den 31. Dezember 2024 als Redaktionsschluss zugrunde gelegt.

Eine freiwillige vorzeitige Anwendung dieser bereits verabschiedeten Standards und Interpretationen setzt für deutsche Unternehmen das erfolgreiche Durchlaufen des Endorsement-Verfahrens der EU voraus.

Die potenziellen Auswirkungen neuer bzw. geänderter Standards, die der International Accounting Standards Board (IASB) nach dem 31. Dezember 2024, aber vor dem Datum der Veröffentlichung des Jahresabschlusses herausgibt, sind ebenfalls zu berücksichtigen und im Anhang darzustellen.

Für einen umfangreicheren Einblick sowie für die Praxis relevante Einschätzungen und Hinweise zu diesen Standards und Interpretationen möchten wir auf die bereits veröffentlichten Ausgaben von „iGAAP fokussiert“ (vormals „IFRS fokussiert“) sowie die englischsprachigen Ausgaben von „iGAAP in Focus“ (vormals „IFRS in Focus“) hinweisen. Diese sind kostenfrei abrufbar auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de).

Unternehmen sollten die neuen Standards und Interpretationen vor dem Hintergrund ihrer individuellen Situation genau analysieren, um deren Auswirkungen auf die Rechnungslegung im Einzelfall einschätzen zu können.

Nachfolgend werden die neuen und geänderten Standards und Interpretationen dargestellt, die bis zum 31. Dezember 2024 veröffentlicht wurden und entweder bereits in Kraft getreten sind oder für die eine vorzeitige Anwendung für am 31. Dezember 2024 endende Geschäftsjahre grundsätzlich möglich ist. Sämtliche in den Tabellen genannten Newsletter sind auf [www.iasplus.de](http://www.iasplus.de) frei verfügbar und entsprechend verlinkt.

## Verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2024

### Änderungen an bestehenden Standards

Geänderte Standards und Interpretationen	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2024)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IAS 1 <b>Darstellung des Abschlusses</b> : Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig und langfristige Schulden mit Nebenbedingungen	1.1.2024	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 2 Januar 2020</a> IFRS fokussiert <a href="#">Nr. 12 Juli 2020</a> iGAAP fokussiert Finanzbericht- erstattung <a href="#">Nr. 3 November 2022</a> IFRS in Focus <a href="#">January 2020</a> IFRS in Focus <a href="#">July 2020</a> iGAAP in Focus <a href="#">November 2022</a>
Änderungen an IFRS 16 <b>Leasingverhältnisse</b> : Leasingverbindlichkeit in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion	1.1.2024	Retrospektiv	Übernahme erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht- erstattung <a href="#">Nr. 2 September 2022</a> iGAAP in Focus <a href="#">September 2022</a>
Änderungen an IAS 7 <b>Kapitalflussrechnungen</b> und IFRS 7 <b>Finanzinstrumente: Angaben</b> : Supplier Finance Arrangements	1.1.2024	Prospektiv	Übernahme erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht- erstattung <a href="#">Nr. 5 Mai 2023</a> iGAAP in Focus <a href="#">May 2023</a>

## **Änderungen an IAS 1: Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig und langfristige Schulden mit Nebenbedingungen**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2024**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Der IASB hat im Januar 2020 Änderungen an IAS 1 verabschiedet, die die Kriterien zur Klassifizierung von Schulden als kurz- oder langfristig klarstellen sollen. Hintergrund der Änderungen waren Fragen des Zusammenspiels von Klassifizierungskriterien und ergänzenden Leitlinien in einzelnen Paragraphen des IAS 1. Künftig werden ausschließlich „Rechte“, die am Ende der Berichtsperiode bestehen, maßgeblich für die Klassifizierung einer Schuld bezüglich deren Fristigkeit sein. Weder die Erwartungen des Managements noch mögliche Ereignisse nach dem Berichtsstichtag, wie etwa eine Verzichtserklärung oder ein Vertragsbruch, sind in die Beurteilung einzubeziehen. Zudem wurden ergänzende Vorschriften zum Kriterium „Erfüllung“ im Zusammenhang mit der Klassifizierung nach Fristigkeit aufgenommen. Erfüllung bezieht sich danach auf die Übertragung an die Gegenpartei, woraufhin die Verbindlichkeit erlischt. Dies kann einerseits im Falle der Übertragung von Barmitteln oder sonstigen wirtschaftlichen Ressourcen (bspw. von Gütern oder Dienstleistungen) der Fall sein oder andererseits durch Übertragung von Eigenkapitalinstrumenten des Unternehmens.

Als Reaktion auf die vielfältigen Herausforderungen in Folge der Coronavirus-Pandemie hatte der IASB Mitte Juli 2020 die verpflichtende Erstanwendung dieser Änderungen um ein Jahr verschoben.

Da zwischenzeitlich strittige Anwendungsfragen, die der IASB bislang nicht berücksichtigt hatte, identifiziert wurden, hat der IASB Ende Oktober 2022 weitere Änderungen an IAS 1 veröffentlicht. Dadurch wird klargestellt, dass nur solche Nebenbedingungen, die ein Unternehmen am oder vor dem Abschlussstichtag erfüllen muss, die Klassifizierung einer Schuld als kurz- oder langfristig beeinflussen. Allerdings muss ein Unternehmen im Anhang Informationen offenlegen, die den Abschlussadressaten das Verständnis des Risikos ermöglichen, dass langfristige Schulden mit Nebenbedingungen innerhalb von zwölf Monaten rückzahlbar werden könnten.

Sowohl die bereits im Januar 2020 erfolgten Änderungen als auch die zuletzt verabschiedeten Änderungen sind erstmalig verpflichtend retrospektiv auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

## **Änderungen an IFRS 16: Leasingverbindlichkeit in einer Sale-and-Leaseback-Transaktion**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2024**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Diese Änderungen beinhalten Vorgaben für die Folgebewertung bei Leasingverhältnissen im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion für den Verkäufer-Leasingnehmer. Hierdurch soll vor allem die Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten vereinheitlicht werden, um so unangemessene Gewinnrealisierungen zu verhindern.

Die Änderungen führen dazu, dass bei der Folgebewertung von Leasingverbindlichkeiten im Rahmen einer Sale-and-Leaseback-Transaktion die zu Laufzeitbeginn erwarteten Zahlungen so zu bestimmen sind, dass eine Gewinnrealisierung in Bezug auf das zurückbehaltenen Nutzungsrecht ausgeschlossen ist. In jeder Periode wird die Leasingverbindlichkeit um die Zahlungen reduziert (wahlweise erwartete Zahlungen

pro Periode oder deren gleichmäßige Verteilung über die Laufzeit) und die Differenz zu den tatsächlichen Zahlungen erfolgswirksam erfasst.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, retrospektiv anzuwenden.

## **Änderungen an IAS 7 und IFRS 7: Supplier Finance Arrangements**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2024**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Der IASB hat im Mai 2023 Änderungen an IAS 7 und IFRS 7 im Hinblick auf Angaben zu Supplier Finance Arrangements veröffentlicht.

Die Änderungen sehen zusätzliche Angabeverpflichtungen der bilanzierenden Unternehmen zu ihren gegenüber Lieferanten eingeräumten Finanzierungsvereinbarungen (sog. Supplier Finance Arrangements“) vor. Durch diese Informationen soll es Abschlussadressaten erleichtert werden, die Auswirkungen solcher Vereinbarungen auf die Verbindlichkeiten und die Zahlungsströme sowie auf das Liquiditätsrisiko des Unternehmens zu beurteilen. Insgesamt sollen durch die zusätzlichen Angabepflichten in Bezug auf Supplier Finance Arrangements die Transparenz, die Vergleichbarkeit zwischen Unternehmen sowie die Verständlichkeit erhöht werden.

Der Begriff „Supplier Finance Arrangements“ wird in den geänderten Standards nicht definiert. Stattdessen werden die Merkmale solcher Vereinbarungen beschrieben. Diese sind dadurch gekennzeichnet, dass ein oder mehrere Finanzdienstleister anbieten, die Beträge zu zahlen, die ein Unternehmen seinen Lieferanten schuldet, und dass das Unternehmen sich verpflichtet, auf Basis der vertraglichen Regelungen der Vereinbarung zum gleichen Zeitpunkt oder zu einem späteren Zeitpunkt als dem zu bezahlen, an dem die Lieferanten bezahlt werden. Diese Vereinbarungen ermöglichen dem Unternehmen verlängerte Zahlungsfristen oder den Lieferanten des Unternehmens vorzeitige Zahlungszeitpunkte im Vergleich zum Fälligkeitsdatum der entsprechenden Rechnung (oder beides).

Aufgrund der Änderungen hat ein Unternehmen die folgenden Angaben aggregiert für seine Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen offenzulegen:

- Die Bedingungen der Vereinbarungen (z.B. verlängerte Zahlungsfristen);
- den Buchwert der finanziellen Verbindlichkeiten, die Teil einer solchen Vereinbarung sind, und den Bilanzposten, in dem diese ausgewiesen werden;
- den Buchwert und Bilanzposten der finanziellen Verbindlichkeiten, für die die Lieferanten bereits Zahlungen vom Finanzdienstleister erhalten haben;
- die Bandbreite der Fälligkeitstermine sowohl für finanzielle Verbindlichkeiten, die Teil dieser Vereinbarungen sind, als auch für vergleichbare Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, die nicht Teil solcher Vereinbarungen sind;
- Informationen zum Liquiditätsrisiko.

Die Änderungen sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2024 beginnen, wobei für das Geschäftsjahr der erstmaligen Anwendung gewisse Erleichterungen eingeräumt werden.

## Noch nicht verpflichtende Anwendung zum 31. Dezember 2024

Die nachfolgend aufgeführten neuen und geänderten Standards sind für am 31. Dezember 2024 endende Geschäftsjahre noch nicht verpflichtend anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung ist zwar grundsätzlich zulässig, setzt bei deutschen Unternehmen aber das EU-Endorsement der neuen bzw. geänderten Standards voraus.

Gemäß IAS 8 **Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Änderungen von Schätzungen und Fehler** müssen Unternehmen die möglichen Auswirkungen neuer und geänderter Standards, die veröffentlicht wurden, aber noch nicht verpflichtend anzuwenden sind, beurteilen und diese Beurteilung entsprechend im Anhang angeben. Diese Angabepflicht besteht unabhängig von einem bereits erfolgten EU-Endorsement.

### Neue Standards

Die nachfolgende Liste basiert auf einem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2024. Die potenziellen Auswirkungen neuer Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2024, aber vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Abschlusses herausgibt, sind darüber hinaus ebenfalls zu berücksichtigen und zu erläutern.

Neue Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2024)	Deloitte-Newsletter
IFRS 18 <b>Darstellung und Angaben im Abschluss</b>	1.1.2027		Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS fokussiert Finanzbericht- erstattung <a href="#">Nr. 3 April 2024</a> iGAAP in Focus <a href="#">April 2024</a>
IFRS 19: <b>Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben</b>	1.1.2027		Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht- erstattung <a href="#">Nr. 5 Mai 2024</a> iGAAP in Focus <a href="#">May 2024</a>

### IFRS 18: Darstellung und Angaben im Abschluss

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2027

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Der IASB hat am 9. April 2024 den neuen Standard IFRS 18 **Darstellung und Angaben im Abschluss** veröffentlicht, der den bislang anzuwendenden IAS 1 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 Bericht-  
erstattung 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 (sog. „management-defined performance measures“, kurz MPMs). Außerdem hat der IASB einzelne Änderungen an IAS 7 vorgenommen. IFRS 18 enthält neben den Neuerungen zudem weitestgehend die bereits bestehenden Anforderungen aus IAS 1, die nicht Gegenstand der aktuellen Überarbeitung waren. Darüber hinaus wurden einzelne Vorschriften aus IAS 1 in andere IFRS verschoben.

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 und nicht mit den entsprechenden Bezeichnungen in der Kapitalflussrechnung gemäß IAS 7 zu verwechseln sind:

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“).

IFRS 18 enthält neue Anforderungen für die Gruppierung von Informationen in IFRS-Abschlüssen („Aggregation“ und „Disaggregation“). Diesen Anforderungen in IFRS 18 vorweg gestellt sind Leitlinien, auf deren Basis ein Unternehmen zu entscheiden hat, ob Informationen in den primären Abschlussbestandteilen (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Gesamtergebnisrechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung) 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.

Eine Aufgliederung von Posten ist grundsätzlich vorzunehmen, wenn die daraus resultierenden Informationen wesentlich sind. Sofern keine Aufgliederung in den primären Abschlussbestandteilen erfolgt, sind alternativ Angaben im Anhang vorzunehmen.

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.

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 bspw. 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 vorzunehmen, 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 einer Darstellung der auf Ertragsteuern und nicht beherrschende Anteile entfallenden 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.

In IAS 7 wurden 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.

IFRS 18 ist erstmalig auf Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist - vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht - zulässig.

Die Übergangsvorschriften sehen vor, dass der Standard rückwirkend anzuwenden ist, wobei ein Unternehmen jedoch die quantitativen Informationen, die IAS 8.28 (f) fordert, nicht angeben 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.

## **IFRS 19: Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2027**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Der IASB hat am 9. Mai 2024 den neuen Standard IFRS 19 **Tochterunternehmen ohne öffentliche Rechenschaftspflicht: Angaben** veröffentlicht. Dieser ermöglicht es qualifizierten Tochterunternehmen, die vollständigen IFRS, aber mit reduzierten Angabevorschriften, anzuwenden.

Die Anwendung des neuen Standards ist optional und vereinfacht die Erstellung des Abschlusses eines qualifizierten Tochterunternehmens, indem es ihm gestattet wird, bei der Erstellung seines lokalen Abschlusses die Rechnungslegungsmethoden des Konzerns anzuwenden, vorausgesetzt dass die Anwendung der IFRS in der entsprechenden Jurisdiktion für den Einzel- oder Teilkonzernabschluss zulässig ist. Durch die Anwendung von IFRS 19 kann eine Angleichung des Einzel- oder Teilkonzernabschlusses an das zu Konsolidierungszwecken erstellte Reporting Package erreicht und das Führen einer doppelten Buchhaltung (gemäß IFRS für KMU oder lokalen Rechnungslegungsvorschriften) vermieden werden.

Ein Unternehmen darf IFRS 19 nur dann in seinem Einzelabschluss oder Teilkonzernabschluss anwenden, wenn es am Ende der Berichtsperiode

- a. ein Tochterunternehmen gemäß Definition in IFRS 10 **Konzernabschlüsse** ist,
- b. nicht öffentlich rechenschaftspflichtig ist und
- c. ein oberstes oder zwischengeschaltetes Mutterunternehmen hat, das einen der Öffentlichkeit zugänglichen Konzernabschluss erstellt, der mit den IFRS-Standards übereinstimmt.

Ein Unternehmen ist öffentlich rechenschaftspflichtig, wenn

- seine Schuld- oder Eigenkapitalinstrumente an einem öffentlichen Markt gehandelt werden oder es im Begriff ist, solche Instrumente zum Handel an einem öffentlichen Markt auszugeben (eine in- oder ausländische Börse oder ein OTC-Markt, einschließlich lokaler und regionaler Märkte) oder
- es als eine seiner Haupttätigkeiten treuhänderisch Vermögenswerte für eine große Gruppe von Außenstehenden hält, wobei der IASB davon ausgeht, dass die



meisten Banken, Kreditgenossenschaften, Versicherungsgesellschaften, Wertpapiermakler/-händler, Investmentfonds und Investmentbanken dieses Kriterium erfüllen werden.

Für ein Unternehmen, das die genannten Bedingungen erfüllt, ist die Anwendung optional, d.h. das Unternehmen kann sich für die Anwendung des Standards entscheiden und diese Entscheidung später widerrufen.

IFRS 19 ist ein reiner Offenlegungsstandard. Ein qualifiziertes Tochterunternehmen, das IFRS 19 anwendet, wendet zugleich die Bilanzierungs-, Bewertungs- und Darstellungsvorschriften anderer IFRS an, mit Ausnahme der in diesen enthaltenen Angabevorschriften. Stattdessen wendet das Tochterunternehmen die Angabevorschriften in IFRS 19 an.

IFRS 19 kann erstmalig auf Geschäftsjahre angewendet werden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist – vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht – zulässig, muss jedoch angegeben werden.

Da die Einzelabschlüsse von Tochterunternehmen in Deutschland nach den HGB-Vorschriften aufzustellen sind, hat der neue Standard für deutsche Konzerne nur Relevanz für qualifizierte ausländische Tochterunternehmen.

## Änderungen an bestehenden Standards

Die nachfolgende Liste basiert auf einem Geschäftsjahresende am 31. Dezember 2024. Die potenziellen Auswirkungen geänderter Standards, die der IASB nach dem 31. Dezember 2024, aber vor dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Abschlusses herausgibt, sind darüber hinaus ebenfalls zu berücksichtigen und zu erläutern.

Änderungen an bestehenden Standards	Verpflichtend anzuwenden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem genannten Datum beginnen	Anwendung	Status des EU-Endorsements (Stand: 31.12.2024)	Deloitte-Newsletter
Änderungen an IFRS 10 <b>Konzernabschlüsse</b> und IAS 28 <b>Anteile an assoziierten Unternehmen und Joint Ventures</b> : Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture	Auf unbestimmte Zeit verschoben (zur Begründung s.u.)	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	IFRS in Focus <a href="#">September 2014</a> IFRS in Focus <a href="#">December 2015</a>
Änderungen an IAS 21 <b>Auswirkungen von Änderungen der Wechselkurse</b> : Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung	1.1.2025	Prospektiv	Übernahme erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht-erstattung <a href="#">Nr. 8 August 2023</a> iGAAP in Focus <a href="#">August 2023</a>
Änderungen an IFRS 9 <b>Finanzinstrumente</b> und IFRS 7: Änderungen an der Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten	1.1.2026	Retrospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht-erstattung <a href="#">Nr. 6 Mai 2024</a> iGAAP in Focus <a href="#">June 2024</a>
Jährliche Verbesserungen an den IFRS - Band 11	1.1.2026	Prospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht-erstattung <a href="#">Nr. 8 Juli 2024</a> iGAAP in Focus <a href="#">July 2024</a>
Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7: Verträge mit Bezug auf naturabhängige Elektrizität	1.1.2026	Retrospektiv	Übernahme noch nicht erfolgt	iGAAP fokussiert Finanzbericht-erstattung <a href="#">Nr. 17 Dezember 2024</a>

## Änderungen an IFRS 10 und IAS 28: Veräußerung oder Einbringung von Vermögenswerten zwischen einem Investor und einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: auf unbestimmte Zeit verschoben

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 stellen klar, dass bei Transaktionen mit einem assoziierten Unternehmen oder Joint Venture das Ausmaß der Erfolgserfassung davon abhängt, ob die veräußerten oder eingebrachten Vermögenswerte einen Geschäftsbetrieb i.S.v. IFRS 3 darstellen.

Die Änderungen an IFRS 10 betreffen im Einzelnen:

- Aufnahme einer Ausnahme von der allgemeinen Vorschrift zur vollständigen Erfolgserfassung bei Verlust der Beherrschung über ein Tochterunternehmen, das keinen Geschäftsbetrieb beinhaltet, wenn der Beherrschungsverlust aufgrund einer Transaktion mit einem assoziierten Unternehmen oder einem Gemeinschaftsunternehmen eintritt, das nach der Equity-Methode bilanziert wird.
- Aufnahme neuer Leitlinien, nach denen Gewinne und Verluste aus solchen Transaktionen nur in Höhe des Anteils nicht nahestehender dritter Investoren am assoziierten Unternehmen oder Joint Venture in der Gewinn- und Verlustrechnung des Mutterunternehmens zu erfassen sind. Ebenso zu behandeln sind Gewinne und Verluste aus der Fair-Value-Bewertung von gehaltenen Anteilen an Tochterunternehmen, die zu assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen geworden sind und nach der Equity-Methode bilanziert werden.

An IAS 28 wurden folgende Änderungen vorgenommen:

- Änderung der Vorschrift im Hinblick auf Gewinne und Verluste aus Transaktionen zwischen einem Unternehmen und seinem assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen, sodass sich diese nunmehr auf Vermögenswerte bezieht, die keinen Geschäftsbetrieb darstellen.
- Aufnahme einer neuen Vorschrift, dass Gewinne und Verluste aus Transaktionen mit assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen im Zusammenhang mit Vermögenswerten, die einen Geschäftsbetrieb darstellen, vollständig im Abschluss des Investors zu erfassen sind.
- Aufnahme des Erfordernisses, dass ein Unternehmen überprüfen muss, ob Vermögenswerte, die in separaten Transaktionen veräußert oder eingebracht werden, einen Geschäftsbetrieb darstellen und als eine einzige Transaktion bilanziert werden sollten.

Nach Veröffentlichung der Änderungen stellte sich heraus, dass die neuen Leitlinien in IFRS 10 in Konflikt zu bereits bestehenden Regelungen in IAS 28 stehen. Nachdem der IASB sich dazu entschieden hatte, diesen Problembereich im Rahmen seines Forschungsprojekts zur Bilanzierung nach der Equity-Methode zu adressieren, wurde der Erstanwendungszeitpunkt der Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 im Dezember 2015 auf unbestimmte Zeit verschoben. Gleichwohl bleibt eine freiwillige frühere Anwendung zulässig, die mangels EU-Endorsement allerdings nicht für deutsche Unternehmen gilt.

Im September 2024 hat der IASB vorgeschlagene Änderungen an IAS 28 veröffentlicht. Diese sehen unter anderem die Aufgabe der Zwischenergebniseliminierung vor, wodurch für sämtliche Transaktionen mit assoziierten Unternehmen oder Gemeinschaftsunternehmen die daraus resultierenden Gewinne und Verluste in voller Höhe zu erfassen wären. Sollten diese Vorschläge umgesetzt werden, würde dies zur Streichung der bislang nicht in Kraft getretenen Änderungen an IFRS 10 und IAS 28 führen.

## **Änderungen an IAS 21: Fehlende Umtauschbarkeit einer Währung**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2025**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme erfolgt**

Der IASB hat am 15. August 2023 Änderungen an IAS 21 veröffentlicht, durch die Unternehmen in ihren Abschlüssen entscheidungsnützlichere Informationen bereitstellen, wenn eine Währung nicht in eine andere Währung umgetauscht

werden kann. Dadurch wird ein Aspekt adressiert, der bisher nicht in den Vorschriften berücksichtigt wurde.

Die Änderungen verpflichten die Unternehmen zur Anwendung eines einheitlichen Ansatzes bei der Beurteilung, ob bei einer Währung fehlende Umtauschbarkeit vorliegt, und, sofern dies der Fall ist, bei der Bestimmung des zu verwendenden Wechselkurses und der erforderlichen Anhangangaben.

Gemäß der neu eingeführten Definition ist eine Währung in eine andere Währung umtauschbar, wenn (1) ein Unternehmen in der Lage ist, die andere Währung sofort oder innerhalb eines Zeitrahmens, der eine normale administrative Verzögerung einschließt, zu erhalten und (2) ein Markt- oder Tauschmechanismus vorhanden ist, bei dem eine Umtauschtransaktion zu durchsetzbaren Rechten und Verpflichtungen führt. Dabei hat ein Unternehmen die Beurteilung, ob eine Währung in eine andere Währung umtauschbar ist, zu einem Stichtag und für einen bestimmten Zweck vorzunehmen. Der neu eingefügte Anhang A zu IAS 21 enthält Kriterien, die bei dieser Beurteilung zu berücksichtigen sind.

Wenn unter Anwendung der neu eingeführten Kriterien eine Währung am Stichtag nicht umtauschbar ist, muss ein Unternehmen den Devisenkassakurs an diesem Tag schätzen. Die Zielsetzung eines Unternehmens bei dieser Schätzung besteht darin, den Kurs abzubilden, zu dem eine ordnungsgemäße Tauschtransaktion zwischen Marktteilnehmern unter den vorherrschenden wirtschaftlichen Bedingungen stattfinden würde. Dabei gibt IAS 21 kein bestimmtes Verfahren vor.

Gemäß den Änderungen sind Unternehmen zur Angabe von Informationen verpflichtet, die den Abschlussadressaten die Beurteilung ermöglichen, wie sich die fehlende Umtauschbarkeit einer Währung auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens auswirkt bzw. voraussichtlich auswirken wird.

Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre prospektiv anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen, wobei bestimmte Übergangsvorschriften zu beachten sind.

## **Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7: Änderungen an der Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten**

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2026**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Der IASB hat am 30. Mai 2024 Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 in Bezug auf die Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten veröffentlicht. Die Änderungen resultieren aus dem sog. Post Implementation Review des IASB - der Überprüfung eines neuen Standards nach dessen Einführung und Anwendung - sowie aus einer Anfrage an das IFRS Interpretations Committee zur Ausbuchung einer durch elektronischen Zahlungsverkehr erfüllten finanziellen Verbindlichkeit.

Hinsichtlich der Klassifizierung und Bewertung von Finanzinstrumenten wurden zusätzliche Anwendungsleitlinien in Bezug auf die Zahlungsstrombedingung aufgenommen, also die Beurteilung, ob vertragliche Zahlungsströme ausschließlich Tilgungs- und Zinszahlungen auf den ausstehenden Kapitalbetrag darstellen. Dies betrifft die folgenden Aspekte:

- *Zinskomponenten im Rahmen einer elementaren Kreditvereinbarung*  
Die neuen Anwendungsleitlinien erläutern näher, wie die Zinskomponenten mit Blick auf eine elementare Kreditvereinbarung zu beurteilen sind. Somit muss bei der Beurteilung, ob die vertraglichen Zahlungsströme eines finanziellen

Vermögenswerts in Einklang mit einer elementaren Kreditvereinbarung stehen, unter Umständen eine getrennte Betrachtung der Zinskomponenten vorgenommen werden. Entscheidend ist bei der Beurteilung der Zinskomponenten die Frage, wofür ein Unternehmen entgolten wird, anstatt wie viel Entgelt das Unternehmen erhält.

- *Vertragsbedingungen, die den Zeitpunkt oder die Höhe der vertraglichen Zahlungsströme ändern einschließlich dazugehöriger Angaben nach IFRS 7*  
Die Anwendungsleitlinien sind an zwei Stellen ergänzt worden. Um feststellen zu können, ob die Zahlungsstrombedingung erfüllt ist, hat ein Unternehmen die vertraglichen Zahlungsströme zu beurteilen, die vor und nach deren Änderung auftreten könnten. Diesbezüglich ist nun ergänzt worden, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit einer Änderung der vertraglichen Zahlungsströme dafür unerheblich ist. Die neuen Anwendungsleitlinien gehen außerdem darauf ein, wann die Zahlungsstrombedingung erfüllt sein kann, wenn die Art eines bedingten Ereignisses nicht direkt mit Veränderungen der grundlegenden Kreditrisiken oder Kosten verbunden ist, wie beispielsweise die Höhe der Treibhausgasemissionen eines Schuldners, die als bedingtes Ereignis die Zahlungsströme verändern. Um diese neuen Anwendungsleitlinien zu veranschaulichen, wurden zwei neue Beispiele aufgenommen. Die zusätzlichen Angabepflichten nach IFRS 7 umfassen Folgendes:
  - Eine qualitative Beschreibung der Art des bedingten Ereignisses;
  - quantitative Informationen zu den möglichen Veränderungen der vertraglichen Zahlungsströme aufgrund der vertraglichen Regelungen; und
  - die Bruttobuchwerte der finanziellen Vermögenswerte und die fortgeführten Anschaffungskosten der finanziellen Verbindlichkeiten, die von solchen vertraglichen Regelungen betroffen sind.
- *Nicht rückgriffsberechtigte finanzielle Vermögenswerte*  
Die Änderungen stellen die Bedeutung des Begriffs ‚nicht rückgriffsberechtigt‘ („non-recourse“) klar. Demnach handelt es sich um eine Finanzierung mit non-recourse Eigenschaften, wenn die Vertragsbedingungen eines Vermögenswerts das Recht des Gläubigers auf den Erhalt von Zahlungsströmen einschränken, die von bestimmten zugrunde liegenden Vermögenswerten generiert werden.
- *Vertraglich verknüpfte Instrumente*  
Die kennzeichnenden Merkmale von vertraglich verknüpften Instrumenten („contractually linked instruments“) wurden in die Anwendungsleitlinien aufgenommen.

Im Hinblick auf die Erfüllung einer finanziellen Verbindlichkeit durch elektronischen Zahlungsverkehr wurden die Anwendungsleitlinien dahingehend geändert, es einem Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen zu ermöglichen, eine finanzielle Verbindlichkeit, die über ein elektronisches Zahlungssystem erfüllt wird, auszubuchen, auch wenn das Unternehmen noch keine Barmittel geliefert hat.

Schließlich wurde noch eine Änderung an den Angaben zu Eigenkapitalinstrumenten, die erfolgsneutral zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, vorgenommen. Anzugeben ist nunmehr die in der Berichtsperiode erfolgsneutral erfasste Veränderung des beizulegenden Zeitwerts, untergliedert nach Veränderungen des beizulegenden Zeitwerts von solchen Instrumenten, die während der Berichtsperiode ausgebucht wurden, und solchen Instrumenten, die am Ende der Berichtsperiode noch im Bestand waren.

Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist zulässig (vorbehaltlich einer Übernahme in europäisches Recht) und entsprechend offenzulegen. Unternehmen haben die Änderungen rückwirkend anzuwenden, jedoch

ohne Anpassung der Vergleichsinformationen. Eine Anpassung der Vergleichsinformationen ist nur dann zulässig, wenn dies ohne die Nutzung nachträglich besseren Wissens („hindsight“) möglich ist.

## Jährliche Verbesserungen an den IFRS – Band 11

Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2026

EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt

Die jährlichen Verbesserungen enthalten Änderungen an fünf Standards, die in der nachfolgenden Übersicht dargestellt sind.

Standard	Inhalt der Änderungen	Einzelheiten
IFRS 1 <b>Erstmalige Anwendung der International Financial Reporting Standards</b>	Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen durch einen Erstanwender	Die Änderung adressiert eine mögliche Unschärfe, die sich aus einer Inkonsistenz im Wortlaut zwischen IFRS 1.B6 und den Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen in IFRS 9 ergibt. IFRS 1.B6 bezieht sich auf „Bedingungen“ (conditions) für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen, während Abschnitt 6.4 von IFRS 9 „zu erfüllende Kriterien“ (qualifying criteria) für die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen festlegt. Um diese Unschärfe zu beheben, wurde der Wortlaut in IFRS 1.B6 geändert, um diesen in Einklang mit IFRS 9 zu bringen. Zum anderen wurden Querverweise auf IFRS 9 in IFRS 1.B5 und B6 aufgenommen.
IFRS 7	Gewinn oder Verlust bei Ausbuchung	Im Mai 2011 veröffentlichte der IASB IFRS 13 <b>Bemessung zum beizulegenden Zeitwert</b> und nahm in diesem Zusammenhang Folgeänderungen an mehreren IFRS vor. Zu diesen Änderungen gehörte u.a. die Streichung von IFRS 7.27–27B. In IFRS 7.B38 hat der IASB jedoch versäumt, den nach der Veröffentlichung von IFRS 13 obsolet gewordenen Verweis auf IFRS 7.27A zu streichen. Daher wurde der veraltete Querverweis in IFRS 7.B38 aktualisiert sowie der Wortlaut des IFRS 7.B38 in Bezug auf nicht beobachtbare Inputfaktoren an den des IFRS 13.72 angepasst.
IFRS 7 (nur Umsetzungsleitlinien)	Angabe der abgegrenzten Differenz zwischen dem beizulegenden Zeitwert und dem Transaktionspreis	Mit Veröffentlichung des IFRS 13 wurde IFRS 7.28 angepasst, um den Wortlaut dieses Paragraphen an die in IFRS 13 verwendeten Konzepte und Begriffe anzupassen. Der IASB hat es jedoch versäumt, IFRS 7.IG14 zu ändern, der einige der Angabepflichten des IFRS 7.28 veranschaulicht. Infolgedessen stimmt ein Teil des Wortlauts in IFRS 7.IG14 nicht mit dem Wortlaut in IFRS 7.28 überein. Um diese Unschärfe zu beheben, wurde IFRS 7.IG14 geändert, um diese Textziffer der Umsetzungsleitlinien in Einklang mit IFRS 7.28 (und IFRS 13) zu bringen und dadurch die Konsistenz zu verbessern. Zusätzlich ergänzt der IASB, dass IFRS 7.IG14 nur die Vorgaben von IFRS 7.28(a)–(b) darstellt, nicht jedoch die Vorgaben von IFRS 7.28(c).
IFRS 7 (nur Umsetzungsleitlinien)	Angaben zum Kreditrisiko	Der IASB wurde auf eine mögliche Unklarheit in IFRS 7.IG20C hingewiesen, da aus dieser Textziffer der Umsetzungsleitlinien nicht hervorgeht, dass das Beispiel nicht alle Anforderungen in IFRS 7.35M veranschaulicht. Darüber hinaus heißt es in IFRS 7.IG20B, der die Anwendung der Anforderungen in IFRS 7.35H–35I veranschaulicht: „Dieses Beispiel veranschaulicht nicht die Anforderungen für finanzielle Vermögenswerte mit objektivem Hinweis auf Wertminderung bei Zugang.“ Dem IASB wurde mitgeteilt, dass diese Aussage bei den Lesern die Erwartung wecken könnte, dass IFRS 7.IG20C ebenfalls besagt, dass es bestimmte Anforderungen in IFRS 7.35M nicht veranschaulicht. Um zu verdeutlichen, dass es nicht auf einen Hinweis in den jeweiligen Anforderungen selbst ankommt, wurde in IFRS 7.IG1 eine Erklärung aufgenommen, die darauf hinweist, dass die Umsetzungsleitlinien nicht notwendigerweise alle Anforderungen in IFRS 7 veranschaulichen. Außerdem wurde IFRS 7.IG20B geändert, um den Wortlaut in Bezug auf die nicht durch diese Textziffer abgedeckten Anforderungen zu vereinfachen.

Standard	Inhalt der Änderungen	Einzelheiten
IFRS 9	Ausbuchung von Leasingverbindlichkeiten durch den Leasingnehmer	Der IASB wurde auf eine mögliche Unklarheit in Bezug auf die bilanzielle Abbildung der Ausbuchung einer Leasingverbindlichkeit durch den Leasingnehmer hingewiesen. IFRS 9.2.1(b)(ii) enthält einen Querverweis auf IFRS 9.3.3.1, aber nicht auf IFRS 9.3.3.3. Das Fehlen eines Querverweises auf IFRS 9.3.3.3 kann sich auf die entsprechende Anpassung auswirken, die ein Leasingnehmer vornimmt, wenn seine Leasingverbindlichkeit erloschen ist und der Leasingnehmer diese Verbindlichkeit ausbucht. Dem IASB wurde mitgeteilt, dass es nicht klar sei, ob ein Leasingnehmer den Gewinn oder Verlust aus der Tilgung der Leasingverbindlichkeit gemäß IFRS 9.3.3.3 erfolgswirksam erfasst oder auf eine andere Weise, beispielsweise durch eine entsprechende Anpassung des gemäß IFRS 16 erfassten Nutzungsrechts. Der IASB beabsichtigte, dass ein Leasingnehmer IFRS 9.3.3.1 und 3.3.3 nacheinander anwenden sollte, und das Fehlen eines Querverweises auf IFRS 9.3.3.3 ein Versehen war. Um dies klarzustellen, wurden IFRS 9.2.1(b)(ii) geändert und ein Querverweis auf IFRS 9.3.3.3 hinzugefügt.
IFRS 9	Transaktionspreis	Der IASB wurde auf eine mögliche Unschärfe, die sich aus einem Verweis in IFRS 9 Anhang A auf die Definition des Transaktionspreises in IFRS 15 <b>Umsatzerlöse aus Verträgen mit Kunden</b> ergibt, hingewiesen. Der Begriff „Transaktionspreis“ wird in einigen Paragraphen von IFRS 9 mit einer Bedeutung verwendet, die nicht notwendigerweise mit der Definition dieses Begriffs in IFRS 15 übereinstimmt. Daher wurde der in IFRS 9 Anhang A enthaltene Verweis auf die Definition von Transaktionspreis gestrichen und der Wortlaut in IFRS 9.5.1.3 entsprechend angepasst.
IFRS 10	Bestimmung eines De-facto-Agenten	Der IASB wurde darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Anforderungen in IFRS 10.B73 und B74 in einigen Situationen widersprüchlich sein könnten. IFRS 10.B73 bezieht sich auf „De-facto-Agenten“ als Parteien, die im Namen des Investors handeln, und konstatiert, dass die Beurteilung, ob andere Parteien als De-facto-Agent handeln, die Ausübung von Ermessen erfordert. Der zweite Satz von IFRS 10.B74 stellt jedoch fest, dass eine Partei ein De-facto-Agent ist, wenn diejenigen, die die Tätigkeiten des Investors bestimmen, diese Partei anweisen können, im Namen des Investors zu handeln. Um diese Inkonsistenz zu beheben, wurde IFRS 10.B74 geändert, so dass nun keine Feststellung mehr verwendet und klargestellt wird, dass die Beziehung, die in B74 dargestellt wird, lediglich ein Beispiel von Umständen ist, in welchen Ermessen erforderlich ist, um festzustellen, welche Partei als De-facto-Agent handelt.
IAS 7	Anschaffungskostenmethode	Im Mai 2008 änderte der IASB die IFRS durch die Veröffentlichung von „Cost of an Investment in a Subsidiary, Jointly Controlled Entity or Associate“. Im Rahmen dieser Änderungen strich der IASB die Definition der „Anschaffungskostenmethode“ (cost method) aus den IFRS. Der IASB hat jedoch versehentlich nicht den Verweis auf den Begriff „Anschaffungskostenmethode“ aus IAS 7.37 entfernt. Daher wurde IAS 7.37 geändert und der Begriff „Anschaffungskostenmethode“ durch „zu Anschaffungskosten“ (at cost) ersetzt.

Die Änderungen sind erstmalig verpflichtend für Geschäftsjahre prospektiv anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung (mit entsprechend darauf hinweisender Angabe) ist – vorbehaltlich der Übernahme in europäisches Recht – zulässig.

## Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7: Verträge mit Bezug auf naturabhängige Elektrizität

**Zeitpunkt der verpflichtenden erstmaligen Anwendung: 1. Januar 2026**

**EU-Endorsement-Status: Übernahme noch nicht erfolgt**

Der IASB hat am 18. Dezember 2024 Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 im Hinblick auf Verträge mit Bezug auf naturabhängige Elektrizität veröffentlicht. Dies betrifft insbesondere sog. „power purchase agreements“ (PPAs), die von vielen Unternehmen zur Umsetzung ihrer Nachhaltigkeitsziele eingesetzt werden.

Der Anwendungsbereich der Änderungen ist begrenzt auf Verträge mit Bezug auf naturabhängige Elektrizität, bei denen Variabilität bezüglich der Menge des Stroms herrscht. Diese Variabilität entsteht dadurch, dass die Quelle der Stromproduktion von den natürlichen Bedingungen abhängt und nicht kontrollierbar ist. Als Beispiel hierfür nennt der IASB die Wetterbedingungen. In den Anwendungsbereich der Änderungen fallen sowohl Verträge, welche durch Lieferung oder Erhalt der Elektrizität abgewickelt werden (physische PPAs) als auch Finanzinstrumente, die sich auf naturabhängige Elektrizität beziehen (virtuelle PPAs).

Die Änderungen betreffen die sog. Eigenbedarfsausnahme („own use exemption“) und die Vorschriften zur Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen („Hedge Accounting“) und sehen weitere Anhangangaben vor.

Ein Unternehmen kann durch ein physisches PPA verpflichtet sein, Strom in einer Menge abzunehmen, die den aktuellen Bedarf innerhalb eines Lieferintervalls übersteigen könnte (Risiko der Überversorgung). Daneben können die Gestaltung und der Betrieb des Marktes dazu führen, dass das Unternehmen keine praktische Möglichkeit hat, Verkäufe ungenutzten Stroms kurz nach Lieferung zu vermeiden. Die Eigenbedarfsausnahme soll auch für solche Verträge gelten, sofern das Unternehmen in der Vergangenheit ein Netto-Einkäufer war und erwartet, auch für die verbleibende Laufzeit des Vertrags Netto-Einkäufer zu sein.

Ein Unternehmen gilt als Netto-Einkäufer, wenn es ausreichend Strom kauft, um die Verkäufe des ungenutzten Stroms auszugleichen. Diese Zukäufe müssen im selben Markt wie die Verkäufe erfolgen. Bei der Beurteilung sind angemessene und belastbare Informationen über die vergangenen, aktuellen und zukünftigen Stromtransaktionen innerhalb einer angemessenen Zeit zu berücksichtigen. Bei der Bestimmung dieser angemessenen Zeit sind die Saisonalität der naturabhängigen Stromquellen sowie die Zyklizität des Geschäftsbetriebs zu berücksichtigen. Der Zeitraum darf dabei jedoch nicht größer als 12 Monate sein.

Hinsichtlich Hedge Accounting sehen die Änderungen vor, die Designation eines variablen Nominalvolumens bzw. einer variablen Menge einer erwarteten Transaktion als Grundgeschäft zu erlauben, sofern es sich um eine Absicherung von Zahlungsströmen (Cashflow Hedge) aus einem zukünftigen Kauf oder Verkauf von Strom handelt und ein Vertrag mit Bezug zu naturabhängiger Elektrizität im Anwendungsbereich dieser Regelungen als Sicherungsinstrument dafür designiert wurde. Die übrigen Anforderungen an die Bilanzierung von Sicherungsbeziehungen gelten unverändert, d.h. nur in Bezug auf die Designation einer variablen Menge des Grundgeschäfts wurde eine Ausnahme geschaffen.

Die Änderungen an IFRS 7 sehen vor, dass für Verträge, welche im Anwendungsbereich der Änderungen sind und für welche die Eigenbedarfsausnahme genutzt wird, Informationen offenzulegen sind, die es den Abschlussadressaten ermöglichen, Menge, Zeitpunkt und Unsicherheit der zukünftigen Zahlungsströme zu beurteilen. Dazu müssen Unternehmen Informationen über die Vertragsbedingungen



offenlegen, aus welchen die Variabilität bezüglich der vertraglichen Mengen und das Risiko der Überversorgung resultieren. Darüber hinaus sind Informationen zu den nicht erfassten vertraglichen Verpflichtungen offenzulegen. Es sind außerdem qualitative und quantitative Informationen offenzulegen, wie das Unternehmen seine Rolle als Netto-Einkäufer in der Berichtsperiode beurteilt hat.

Werden die Änderungen an den Hedge Accounting Regelungen angewendet, sind für die Verträge im Anwendungsbereich der Änderung die Angaben des IFRS 7.23A gesondert darzustellen. Danach sind quantitative Informationen je Risikokategorie anzugeben, sodass Abschlussadressaten die vertraglichen Rechte und Pflichten aus den Sicherungsinstrumenten beurteilen können.

Die Änderungen an IFRS 9 und IFRS 7 sind verpflichtend für Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2026 beginnen. Eine vorzeitige Anwendung ist für Berichtsperioden zulässig, die nach Veröffentlichung der Änderungen beginnen (vorbehaltlich einer Übernahme in europäisches Recht).

Unternehmen haben die Änderungen in Bezug auf die Eigenbedarfsausnahme rückwirkend anzuwenden, jedoch ohne verpflichtende Anpassung der Vergleichsinformationen. Eine Anpassung der Vergleichsinformationen ist nur dann zulässig, wenn dies ohne die Nutzung nachträglich besseren Wissens („hindsight“) möglich ist. Die Änderungen zum Hedge Accounting sind prospektiv auf neue Sicherungsbeziehungen anzuwenden, die nach Erstanwendungszeitpunkt designiert werden. Bereits bestehende Sicherungsbeziehungen, welche einen Vertrag mit Bezug auf naturabhängige Elektrizität im Anwendungsbereich der Neuregelungen enthalten, dürfen vorzeitig beendet, sofern diese in einer neuen Sicherungsbeziehung als Sicherungsinstrument designiert werden.

## Ihre Ansprechpartner

### Jens Berger

Tel: +49 (0)69 75695 6581

[jenberger@deloitte.de](mailto:jenberger@deloitte.de)

### Kai Haussmann

Tel: +49 (0)69 75695 6556

[khaussmann@deloitte.de](mailto:khaussmann@deloitte.de)



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](http://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](http://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.