KPMG

Accounting News

Aktuelles zur Finanz- und Nachhaltigkeitsberichterstattung

Februar 2025

Liebe Leserinnen und Leser,

für diese Ausgabe der Accounting News haben wir weitere, vertiefende Einblicke in IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* für Sie vorbereitet. Nach einem breiten Überblicksartikel in den ↗ Accounting News Mai 2024 und einer näheren Darstellung zu den Besonderheiten bei Unternehmen mit spezifischer Hauptgeschäftstätigkeit (↗ Accounting News November 2024) untersuchen wir in dieser Ausgabe die detaillierten Vorschriften des IFRS 18 zur Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung bei Unternehmen ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeit: Freuen Sie sich auf praxisnahe Einblicke und Beispiele.

Des Weiteren gibt es Neuigkeiten zur Nachhaltigkeitsberichterstattung: So plant die EU-Kommission beispielsweise eine erste Omnibus-Initiative zur Vereinfachung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD), der Corporate Sustainability Due Diligence Directive (CSDDD), der Europäischen Lieferkettenrichtlinie und der EU-Taxonomie im Februar 2025.

Außerdem hat das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) einen Konsultationsentwurf für einen Anwendungshinweis zu DRS 20 (E-DRSC AH 5) veröffentlicht.

Aktuelles aus der Arbeit des DRSC und IDW rundet die vorliegende Ausgabe ab.

Ihnen eine anregende Lektüre!

Ihre
Prof. Dr. Hanne Böckem
Partnerin, Department of Professional Practice

INHALT

01 Topthema **2**
IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*: Details im Hinblick auf die neue Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung bei Unternehmen ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeit 2

02 Nachhaltigkeitsberichterstattung **21**
EU-Kommission plant erste Omnibus-Initiative zur Vereinfachung der CSRD, CSDDD und EU-Taxonomie im Februar 2025 21
DRSC veröffentlicht Konsultationsentwurf für Anwendungshinweis zu DRS 20 (E-DRSC AH 5) 21
Europäische Kommission veröffentlicht Delegierte Verordnung (EU) 2025/19 zur Aktualisierung der ESEF-Basistaxonomie 22
Platform on Sustainable Finance veröffentlicht Bericht zur Vereinfachung der EU-Taxonomie 22

03 HGB-Rechnungslegung **23**
Bekanntmachung des DRÄS 14 im Bundesanzeiger 23
Neu gefasster IDW RS FAB 7 zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften final verabschiedet 23

04 IFRS-Rechnungslegung **24**
Addendum zum IFRIC Update November 2024 veröffentlicht 24

05 Klardenker-Blog **25**

06 Veranstaltungen/ Veröffentlichungen **26**

07 Ihre regionalen Ansprechpersonen **27**

08 Ihre Ansprechpersonen aus der Grundsatzabteilung **28**

01 TOPTHEMA

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements*: Details im Hinblick auf die neue Struktur der Gewinn- und Verlustrechnung bei Unternehmen ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeit

IFRS 18 ersetzt IAS 1 *Presentation of Financial Statements* und ergänzt einige andere Standards (wir berichteten zu IFRS 18 im Überblick in den ↗ Accounting News Mai 2024 und zu Besonderheiten bei Unternehmen mit spezifischer Hauptgeschäftstätigkeit (sHGT) in den ↗ Accounting News November 2024). In diesem Beitrag geht es nun um die Detailvorschriften des IFRS 18 zur Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bei Unternehmen ohne sHGT. Analysiert haben wir insbesondere die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu Kategorien, den Ausweis von Zwischensummen, die Gliederung betrieblicher Aufwendungen und die Leitlinien zur (Dis-) Aggregation.

Einleitung

Am 9. April 2024 hat das IASB den neuen Standard IFRS 18 *Darstellung und Angaben im Abschluss*[1] veröffentlicht, der den IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* ersetzen wird.

IFRS 18 ist verpflichtend in Geschäftsjahren anzuwenden, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen. Für EU-IFRS-Anwender gilt noch der Vorbehalt einer Übernahme in EU-Recht. Das EU-Endorsement steht aktuell noch aus.

Kern des IFRS 18 ist die Standardisierung der GuV-Struktur und die damit einhergehenden Vorschriften für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen sowie den Ausweis der betrieblichen Aufwendungen in der GuV. Die Ausweisfreiheiten, die bisher aufgrund mangelnder Regelungen in IAS 1 bestanden, entfallen künftig. Wegen der detaillierten und komplexen Zuordnungsvorschriften ist eine frühzeitige Auseinandersetzung mit IFRS 18 – insbesondere bei komplexeren Konzernen – geboten, um unter anderem potenzielle Auswirkungen auf die Kontenstruktur und einen etwaigen Anpassungsbedarf für Reporting Packages der Tochtergesellschaften zu evaluieren. Weitere Auswirkungen in Form von Anpassungen des internen Berichtswesens und gegebenenfalls sogar der Vergütungsstruktur des Managements sind dabei nicht auszuschließen. Zu beachten ist, dass IFRS 18 retrospektiv – also bereits auf die Vorjahreszahlen – anzuwenden ist.

Dieser Beitrag stellt insbesondere die Regelungen dar, die von Unternehmen ohne sHGT bei der Zuordnung von bestimmten Erträgen und Aufwendungen und im Hinblick auf den Ausweis der betrieblichen Aufwendungen in der GuV beachtet werden sollen.

KURZ GEFASST

IFRS 18 wird voraussichtlich die Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) bei nahezu allen Unternehmen verändern. Die erwarteten Auswirkungen auf die GuV-Struktur von Unternehmen ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeit (sHGT) sind:

1. Die GuV bekommt eine klare Struktur durch eine vorgeschriebene Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu fünf definierten Kategorien und die Verpflichtung, die Zwischensummen „Betriebsergebnis“ und „Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern“ auszuweisen.

1 Sofern im Folgenden Quellenangaben zu IFRS 18 in den Fußnotentexten und Abbildungen abgegeben werden, werden nur die entsprechenden Paragraphen ohne den Zusatz „IFRS 18“ genannt.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

2. Zahlreiche Erträge und Aufwendungen, die – wie zum Beispiel Erträge aus der Vermietung von Finanzimmobilien[2] – bisher klar dem betrieblichen Bereich zuzuordnen waren oder zumindest dem betrieblichen Bereich zugeordnet werden konnten, wie etwa das At-Equity-Ergebnis, sind unter IFRS 18 zwingend der Investitions-Kategorie zuzuordnen. Dieser Kategorie sollen auch bestimmte Erträge zugeordnet werden, die bisher eindeutig dem Finanzergebnis zuzuordnen waren. Hierzu gehören unter anderem Zinserträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. Die neuen Zuordnungsregeln werden daher meist zu wesentlichen Veränderungen in der Darstellung der Performance führen.

3. Zahlreiche bisherige (explizite oder implizite) Ausweisfreiheiten, beispielsweise für Zinsaufwendungen aus Pensionsrückstellungen oder für Bewertungseffekte aus anteilbasierter Vergütung, entfallen damit.

4. Die unter IFRS 18 ausgewiesenen Umsatzerlöse können nun auch in bestimmten Fällen von den bisher nach IAS 1 ausgewiesenen Umsatzerlösen abweichen (weil etwa bestimmte Erlöse nicht der betrieblichen Kategorie zugeordnet werden).

5. Die Zuordnung eines Ertrags oder Aufwands zu einer der Kategorien richtet sich grundsätzlich danach, aus welcher Art Vermögenswert (Sachanlagevermögen, Finanzimmobilien) bzw. aus welcher Art Schuld („Finanzierungsverbindlichkeit“ versus „*andere* Schuld“) der jeweilige Ertrag oder Aufwand resultiert, und danach, um welche Art von Ertrag oder Aufwand (zum Beispiel erwirtschaftete Erträge, Zinsaufwendungen, Bewertungseffekt) es sich handelt.

6. Zusätzliche Zwischensummen, wie zum Beispiel das Bruttoergebnis, sind unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin möglich. Die Darstellung der Ergebnisgrößen EBIT (Earnings before Interest and Tax, deutsch: Ergebnis vor Zinsen und Steuern) oder EBITDA (*Earnings before Interest, Tax, Depreciation and Amortisation*, deutsch: Ergebnis vor Zinsen, Steuern und Abschreibungen) in der GuV wird nur in ganz bestimmten Fällen möglich sein.

7. In der GuV wird eine gemischte Darstellung der betrieblichen Aufwendungen (teilweise nach Kostenart und teilweise nach Funktionskosten) erstmalig – unter bestimmten Voraussetzungen – explizit zugelassen; für manche Unternehmen könnte dies eine sachgerechte Darstellungsform werden.

8. Unternehmen, die die GuV-Darstellung nach Funktionskosten (oder gemischt) wählen, werden verpflichtet, umfassende narrative und quantitative Angaben zu bestimmten Kostenarten und deren Zuordnung zu Funktionen vorzunehmen. Der Beitrag enthält ein Beispiel für eine solche Anhangangabe.

9. Für die Entscheidung, welche Posten in der GuV darzustellen und welche Posten und Erläuterungen im Anhang anzugeben sind, sind die neuen Leitlinien zur (Dis-)Aggregation heranzuziehen. Das IASB erwartet dadurch eine künftig transparentere Berichterstattung über außergewöhnliche Ergebniseinflüsse.

10. Der Standard formuliert Restriktionen hinsichtlich der Zusammenfassung von Sachverhalten zu Sammelposten, die als „sonstige“ bezeichnet werden; zu solchen Sammelposten sind künftig umfangreichere Angaben zu machen.

IAS 1 – das (Kern-)Problem am Status quo der GuV

Der aktuell gültige IAS 1 fordert keine verpflichtende Trennung zwischen dem betrieblichen Bereich und anderen Bereichen in der GuV, wie beispielsweise eine eindeutige Separierung vom Betriebsergebnis oder vom Finanzergebnis. Es besteht jedoch die Möglichkeit, den betrieblichen Bereich von dem Finanzierungsbereich mittels Zwischensumme „Betriebsergebnis“ freiwillig zu trennen. Wenn ein Unternehmen eine Trennung möchte, stehen ihm nur wenige Hinweise für die Abgrenzung des betrieblichen Ergebnisses zur Verfügung.[3] Insofern gibt es wegen fehlender Vorschriften unter IAS 1 in der Praxis zahlreiche „Zuordnungsfreiheiten“, auch wenn freiwillig ein Betriebsergebnis dargestellt wird. Abbildung 1 zeigt Beispiele für die Heterogenität beim Ausweis bestimmter Erträge und Aufwendungen unter IAS 1.

2 Als Finanzinvestition gehaltene Immobilien im Sinne des IAS 40.

3 Vgl. IAS 1.BC56.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 1: Beispiele für Heterogenität beim Ausweis bestimmter Erträge und Aufwendungen unter IAS 1

„Zuordnungsfreiheiten“ / Erträge und Aufwendungen	Zuordnung sämtlicher Erträge/ Aufwendungen zum betrieblichen Bereich	Zuordnung sämtlicher Erträge/ Aufwendungen zum Finanzierungsbereich	Zuordnung der Erträge/ Aufwendungen sowohl zum betrieblichen als auch zum Finanzierungsbereich („Split“)
Ergebnis At-Equity-Bewertung	x	x	x
Zinseffekte aus Pensionsrückstellungen	x	x	
Effekte aus Derivaten	x	x	x
Bewertungseffekte aus anteilsbasierter Vergütung	x	x	
Fremdwährungseffekte	x	x	x

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Die GuVs von Unternehmen zeigen in der Praxis daher einen hohen Grad an Diversität, wodurch die Vergleichbarkeit eingeschränkt wird. Die neuen IFRS-Vorschriften adressieren dieses oft von Investoren beklagte Problem und schreiben eine standardisierte GuV-Struktur vor. Die bisher geltenden „Zuordnungsfreiheiten“ zu einem freiwillig berichteten Betriebs- oder Finanzergebnis werden eliminiert, sodass sich Vergleichbarkeit und Transparenz durch die klaren Zuordnungsvorschriften verbessern sollen.

IFRS 18 – die neue GuV-Struktur: Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu Kategorien und Zwischensummen

Das Prinzip

Neu definierte Kategorien für Erträge und Aufwendungen

Die Erträge und Aufwendungen werden nunmehr verpflichtend nach Maßgabe weiterer Detailvorschriften unter IFRS 18 folgenden fünf Kategorien zugeordnet:

- Betriebliche Kategorie (neu)
- Investitions-Kategorie (neu)
- Finanzierungs-Kategorie (neu)
- Ertragsteuer-Kategorie (unverändert zu IAS 1)
- Aufgegebene-Geschäftsbereiche-Kategorie (unverändert zu IAS 1)

Wir verweisen bezüglich der Kernänderungen des IFRS 18, insbesondere zu den Kategorien und der Einführung der Zwischensummen, auf den Überblicksartikel zu IFRS 18 in den ↗ Accounting News Mai 2024.

Die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen zu den jeweiligen Kategorien richtet sich nach den Hauptgeschäftstätigkeiten des Unternehmens. Sie erfolgt also teilweise unterschiedlich bei Unternehmen mit oder ohne sHGT. IFRS 18 definiert zwei Arten von sHGT:

- Investieren in bestimmte Arten von Vermögenswerten
- Bereitstellen von Finanzierungen an Kunden

Zu Besonderheiten bezüglich der Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen bei Unternehmen mit sHGT verweisen wir auf die ↗ Accounting News November 2024. Der vorliegende Beitrag thematisiert ausschließlich Anwendungsfälle von Unternehmen ohne sHGT.

Allgemeine Zuordnungsvorschriften zu den drei neuen Kategorien

Die allgemeinen Zuordnungsvorschriften von Erträgen und Aufwendungen zu den drei Kernkategorien für Unternehmen ohne sHGT lassen sich wie folgt zusammenfassen[4]:

Die Beurteilung, welcher Kategorie Erträge und Aufwendungen zuzuordnen sind („Zuordnungsprüfung“), erfolgt stets zweistufig durch Beantwortung der folgenden Fragen:

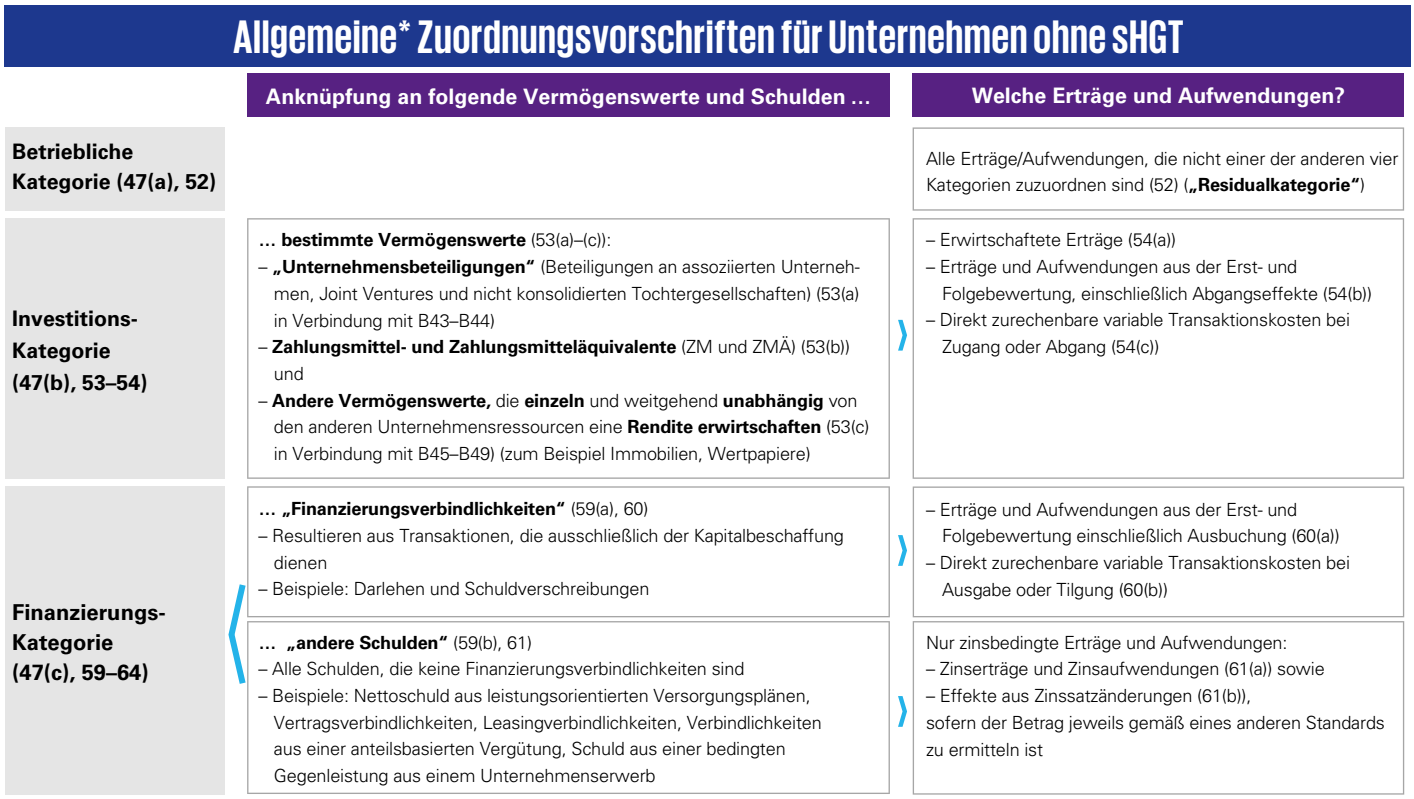
1. Aus welchem Vermögenswert oder aus welcher Schuld resultiert der jeweilige Ertrag bzw. Aufwand? (zum Beispiel aus Finanzimmobilien, Leasingverbindlichkeiten)?

2. Um welche Art von Ertrag bzw. Aufwand handelt es sich (zum Beispiel erwirtschaftete Erträge, Zinsaufwendungen, Bewertungseffekte, Transaktionskosten)?

4 Die Zuordnung zu den beiden Kategorien „Ertragsteuern“ und „Aufgegebene Geschäftsbereiche“ wird durch IFRS 18 nicht geändert und daher im Folgenden nicht betrachtet.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 2: Allgemeine Zuordnungsvorschriften zu den drei Kernkategorien bei Unternehmen ohne sHGT



*Neben den Zuordnungsvorschriften für diese Basisthemen sind weitere Vorschriften für Sonderthemen (Fremdwährung, Derivate und hybride Verträge) zu beachten.

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Die beiden Fragen sind deshalb relevant, weil sowohl die Investitions-Kategorie als auch die Finanzierungs-Kategorie klar vorgeben, welche Art von Erträgen (Aufwendungen) aus welchen Vermögenswerten (Schulden) der Kategorie zuzuordnen sind.

Handelt es sich beispielsweise um Erträge, die weder aus einem der drei in IFRS 18.53 definierten Vermögenswerte resultieren noch aus einer Schuld, dann kommt nur eine Zuordnung zur Residualkategorie, also der betrieblichen Kategorie („Residualkategorie"), infrage.

Handelt es sich dagegen um einen Ergebniseffekt aus einem der in IFRS 18.53 definierten Vermögenswerte, dann ist auf der nächsten Stufe zu beurteilen, ob die Art des Ergebniseffekts auch ein solcher ist, der gemäß IFRS 18.54 der Investitions-Kategorie zuzuordnen ist. Da die Definition in IFRS 18.54 weitreichend ist, wird der Großteil der Erträge und Aufwendungen, die aus einem in IFRS 18.53 definierten Vermögenswert resultieren, letztlich auch der Investitions-Kategorie zuzuordnen sein.

Handelt es sich dagegen um einen Aufwand oder einen Ertrag aus einer Schuld, so ist auf erster Stufe zu beurteilen, ob der Aufwand oder Ertrag aus einer Finanzierungsverbindlichkeit oder aus einer *anderen* Schuld resultiert. Je nachdem, welche Art von Schuld betroffen ist, ergeben sich auf zweiter Stufe unterschiedliche Einschränkungen hinsichtlich der Art des Aufwands oder Ertrags: Während für Finanzierungsverbindlichkeiten eine weitreichende Definition der der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnenden Aufwendungen und Erträge gilt, ist bei Aufwendungen und Erträgen aus *anderen* Schulden auf zweiter Stufe die eingeschränkte Definition zu beachten: Bei den *anderen* Schulden sind nämlich nur zinsbedingte Aufwendungen (und zinsbedingte Erträge) der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen und diese auch nur dann, sofern sie gemäß einem anderen Standard zu ermitteln sind.

Die Zuordnung zu den Kategorien kann aufwendig, ermessensbehaftet und komplex sein.

Eine Herausforderung mit Bezug zur Investitions-Kategorie könnte beispielsweise sein, zu beurteilen, ob der Ertrag oder Aufwand aus einem Vermögenswert resultiert, der einzeln *und* weitgehend unabhängig von den anderen Unternehmensressourcen Renditen erwirtschaftet. Für die Beurteilung können folgende Beispiele hilfreich sein[5]:

5 Vgl. BC142.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

– Vermögenswerte, die keine Renditen einzeln oder weitgehend unabhängig von den anderen Unternehmensressourcen erwirtschaften, sind beispielsweise Anlagen und Ausrüstungen, die zur Produktion von Vorräten oder zur Erbringung von Dienstleistungen verwendet werden.
– Vermögenswerte, die zwar einzeln, aber nicht weitgehend unabhängig von den anderen Unternehmensressourcen Renditen erwirtschaften, sind beispielsweise die Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, deren Erträge und Aufwendungen der betrieblichen Kategorie zugeordnet sind.
– Vermögenswerte, die weitgehend unabhängig von den anderen Unternehmensressourcen, aber nicht einzeln Renditen erwirtschaften, sind beispielweise Vermögenswerte einer Veräußerungsgruppe im Sinne des IFRS 5.

PRAXISBEISPIEL

Unternehmen X ist Leasingnehmer. Aus der Bilanzierung der Leasingverbindlichkeit entsteht ein Zinsaufwand. Die Leasingverbindlichkeit ist im Sinne des IFRS 18 eine *andere* Schuld, da die Leasingtransaktion nicht ausschließlich der Kapitalbeschaffung dient (sondern auch ein Recht auf Nutzung eines Vermögenswertes beinhaltet). Bei dem Leasingzinsaufwand handelt es sich um einen Zinsaufwand, der nach einem anderen IFRS-Standard, hier dem IFRS 16.53(b), zu ermitteln ist. Folglich ist der Zinsaufwand aus der Bilanzierung der Leasingverbindlichkeit der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen.

Unternehmen X bilanziert zudem eine Schuld aus einer bedingten Gegenleistung aus einem Unternehmenserwerb nach IFRS 3.58, die im Sinne des IFRS 18 ebenfalls eine *andere* Schuld darstellt. Die Schuld aus der bedingten Gegenleistung ist zu jedem Stichtag zum beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Ein etwaiger Zinseffekt, der in der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert enthalten sein kann, ist nach IFRS nicht gesondert zu ermitteln. Folglich darf ein etwaiger Zinseffekt aus der Bilanzierung der Schuld aus bedingter Gegenleistung nicht der Finanzierungs-Kategorie zugeordnet werden, sodass der gesamte Bewertungseffekt inklusive etwaigem Zinseffekt der betrieblichen („Residual-")Kategorie zuzuordnen ist.

Unternehmen X bilanziert ferner ein Bankdarlehen. Aus einer Nachverhandlung der Konditionen (keine wesentliche Änderung im Sinne des IFRS 9[6]) ergibt sich ein Gewinn. Bei dem Bankdarlehen handelt es sich um eine Finanzierungsverbindlichkeit. Für Finanzierungsverbindlichkeiten gilt, dass alle Aufwendungen und auch Erträge der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen sind. Daher ist der Bewertungsgewinn der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen.

Für die Sonderthemen Fremdwährungseffekte[7], Effekte aus Derivaten[8] und hybride Verträge[9] gelten Sondervorschriften. Die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen richtet sich in der Regel nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt bzw. Risiko. Die eingangs erwähnte Regelungslücke für den GuV-Ausweis von Effekten aus der Währungsumrechnung und Derivaten in IAS 1 wird durch IFRS 18 geschlossen. Wir verweisen für umfangreiche Erläuterungen auf die ↗ Accounting News November 2024.

Die oben beschriebenen Vorschriften bestimmen zwar den Bereich der GuV, welchem der Sachverhalt zugeordnet wird, sie determinieren jedoch noch nicht den eigentlichen Ausweis, also den GuV-Posten, in dem der Sachverhalt ausgewiesen wird. Der Ausweis richtet sich insbesondere nach den Leitlinien für die (Dis-)Aggregation, die im separaten Abschnitt weiter unten dargestellt werden.

Die Zuordnungsvorschriften bedeuten indes auch nicht, dass jede der fünf Kategorien in der GuV kenntlich zu machen ist. Sie bedeuten zudem auch nicht, dass für jede Kategorie ein separates Ergebnis und ein kumuliertes Zwischenergebnis nach jeder Kategorie darzustellen sind. Welche Zwischensummen darzustellen sind, richtet sich vielmehr nach den folgenden Regelungen zu verpflichtenden und zusätzlichen Zwischensummen.

Verpflichtende und zusätzliche Zwischensummen
Unternehmen sind verpflichtet, die nachfolgenden Zwischensummen in der GuV darzustellen:

– Betriebsergebnis
– Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern
– Gewinn oder Verlust (unverändert zu IAS 1)

6 Vgl. IFRS 9.3.3.2.
7 Vgl. 48, B65–69.
8 Vgl. 48, 63, B70–76.
9 Vgl. 62, B56–57.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Das Betriebsergebnis ist – wie beschrieben – nicht gänzlich neu; es ist nunmehr allerdings erstens verpflichtend auszuweisen, zweitens ist der Inhalt definiert als „Summe der Erträge und Aufwendungen aus betrieblicher Kategorie".[10]

Das Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern ist gänzlich neu und definiert als „Betriebsergebnis zuzüglich Summe der Erträge und Aufwendungen der Investitions-Kategorie".[11]

IFRS 18 schreibt zudem vor, dass in der GuV weitere (zusätzliche) Zwischensummen darzustellen sind, wenn deren Darstellung notwendig für die Vermittlung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung von Erträgen und Aufwendungen ist.[12] Auch freiwillige zusätzliche Zwischensummen können eingefügt werden, solange sie dem Ziel einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung nicht entgegenstehen.[13]

Ähnlich wie bisher unter dem aktuell gültigen IAS 1 müssen die zusätzlich dargestellten Zwischensummen bestimmte Voraussetzungen erfüllen. Diese kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen wurden unter IFRS 18 angepasst und lauten für die GuV wie folgt:

- Die Zwischensumme umfasst Beträge, die gemäß den IFRS angesetzt und bewertet werden.
- Die Zwischensumme ist kompatibel mit der GuV-Struktur (insbesondere kompatibel mit der Einteilung in die fünf Kategorien und mit der Gliederung der betrieblichen Aufwendungen).
- Die Zwischensumme ist stetig von Periode zu Periode darzustellen.
- Die Zwischensumme wird nicht stärker hervorgehoben als die gemäß den IFRS geforderten (Zwischen-) Summen.[14]

So kann einem Unternehmen beispielweise daran gelegen sein, eine Zwischensumme „Betriebsergebnis und At-Equity-Ergebnis" auszuweisen. Das gelingt, wenn das At-Equity-Ergebnis (als Teil der Investitions-Kategorie) direkt im Anschluss an die verpflichtende Zwischensumme „Betriebsergebnis" dargestellt und danach die gewünschte zusätzliche Zwischensumme dargestellt wird.[15]

Zusätzliche Zwischensummen brauchen nicht mehr, wie unter IAS 1, auf verpflichtende (Zwischen-)Summen übergeleitet zu werden, denn eine Zwischensumme wird nur dann in der GuV dargestellt, wenn sie mit der GuV-Struktur kompatibel ist. Diese Überleitung ergibt sich demnach bereits automatisch aus der GuV-Darstellung.

Darstellung von EBIT und EBITDA in der GuV

Die Ergebnisgrößen EBIT und EBITDA sind weiterhin nicht in IFRS definiert. Das IASB hat sich bewusst gegen die Verwendung der Bezeichnungen EBIT und EBITDA in IFRS 18 entschieden, weil die Nutzung der Begriffe angesichts oft unterschiedlicher Definitionen und unterschiedlichem Verständnis der Kennzahlen von Unternehmen und deren Investoren, irreführend wirken könnte. Es ist jedoch zulässig, EBIT oder EBITDA und ähnliche Bezeichnungen für Zwischensummen zu verwenden, sofern die Zwischensummen in der GuV im Einklang mit IFRS 18 dargestellt werden und die Bezeichnungen den Inhalt des Postens getreu beschreiben; dies kann sowohl verpflichtende wie auch zusätzliche Zwischensummen betreffen.

Es ist beispielsweise denkbar, dass bei bestimmten Unternehmen das EBIT der verpflichtenden Zwischensumme „Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern" entspricht, oder dass das EBITDA mit der in IFRS 18 definierten Kennzahl „Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen gemäß IAS 36" (*operating profit or loss before depreciation, amortisation and impairments in scope of IAS 36, kurz: OPDAI*) übereinstimmt. In diesen Fällen kommt eine Darstellung in der GuV grundsätzlich in Betracht.

Wenn allerdings das EBIT bzw. EBITDA nicht mit der GuV-Struktur kompatibel ist, kommt es für die Darstellung als Zwischensumme in der GuV nicht infrage. Abbildung 3 stellt Beispiele für eine zulässige Darstellung von EBIT und EBITDA in der GuV dar.

10 69(a), 70.
11 69(b), 71.
12 Vgl. 24 Satz 1.
13 Vgl. 24 Satz 2.
14 Vgl. 24.
15 Vgl. BC120(a).

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 3: Beispiele für eine zulässige Darstellung von EBIT und EBITDA in der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)

Fall 1*: Darstellung von EBIT und EBITDA möglich – Separate Zeile(n) für Kostenarten „Planmäßige Abschreibungen und Wertminderungen gemäß IAS 36“ – Keine Zinseffekte in der betrieblichen Kategorie – Keine Investitions-Kategorie – In der Finanzierungs-Kategorie nur Zinseffekte		**Fall 2: Darstellung von EBIT möglich** – Keine Zinseffekte in der betrieblichen Kategorie – Investitions-Kategorie enthält keine Zinserträge – In der Finanzierungs-Kategorie nur Zinseffekte		**Fall 3: Darstellung von EBIT möglich** – Keine Zinseffekte in der betrieblichen Kategorie – Investitions-Kategorie enthält (separat ausgewiesene) Zinserträge – In der Finanzierungs-Kategorie nur Zinseffekte		
Gewinn- und Verlustrechnung (nach Art)		**Gewinn- und Verlustrechnung (nach Funktion)**		**Gewinn- und Verlustrechnung (nach Funktion)**		
Umsatzerlöse	X	Umsatzerlöse	X	Umsatzerlöse	X	**Betriebliche Kategorie**
Materialaufwand	X	Umsatzkosten	X	Umsatzkosten	X	
Personalaufwand	X	Vertriebsaufwand	X	Vertriebsaufwand	X	
Sonstige betriebliche Aufwendungen	X	Verwaltungsaufwand	X	Verwaltungsaufwand	X	
EBITDA (= OPDAI)	**X**	F&E-Aufwand	X	F&E-Aufwand	X	
Planmäßige Abschreibungen sowie Wertminderungen gemäß IAS 36	X	Sonstige betriebliche Aufwendungen	X	Sonstige betriebliche Aufwendungen	X	
EBIT (= Betriebsergebnis, = Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern)	**X**	**Betriebsergebnis**	**X**	**Betriebsergebnis**	**X**	
				Ergebnis aus At-Equity-Bewertung	X	**Investitions-Kategorie**
		Ergebnis aus At-Equity-Bewertung	X	**EBIT**	**X**	
				Zinserträge aus Wertpapieren	X	
		EBIT (= Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern)	**X**	**Ergebnis vor Finanzierung und Ertragsteuern**	**X**	
Zinsaufwendungen aus Darlehensverbindlichkeiten	X	Zinsaufwendungen aus Darlehensverbindlichkeiten	X	Zinsaufwendungen aus Darlehensverbindlichkeiten	X	**Finanzierungs-Kategorie**
Zinseffekte aus Pensionen	X	Zinseffekte aus Pensionen	X	Zinseffekte aus Pensionen	X	
Ergebnis vor Steuern	**X**	**Ergebnis vor Steuern**	**X**	**Ergebnis vor Steuern**	**X**	
Ertragsteueraufwendungen	X	Ertragsteueraufwendungen	X	Ertragsteueraufwendungen	X	
Jahresergebnis	**X**	**Jahresergebnis**	**X**	**Jahresergebnis**	**X**	

● nach (69) verpflichtende (Zwischen-)Summe ○ nach (24) zusätzliche Zwischensumme

* Bei Fallvariante 1 wird es nur höchst selten der Fall sein, dass die verpflichtende Zwischensumme „Betriebsergebnis“ als „EBIT“ bezeichnet werden kann und innerhalb der betrieblichen Kategorie ein „EBITDA“ dargestellt werden kann, da dies jeweils beispielsweise voraussetzt, dass es keine Investitions-Kategorie, insbesondere keine Zinserträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten geben darf.

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Zuordnung ausgewählter Erträge und Aufwendungen
Abbildung 4 zeigt zahlreiche Beispiele von Erträgen und Aufwendungen und deren Zuordnung zu den drei Kernkategorien für Unternehmen ohne sHGT.

Nachfolgend werden Zuordnungsvorschriften ausgewählter Erträge und Aufwendungen erläutert, welche für Erstanwender des IFRS 18 von besonderer praktischer Relevanz sein könnten.

Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Ausbuchung und Änderung der Klassifikation eines Vermögenswertes und einer Schuld
Die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen aus dem Abgang eines Vermögenswertes richtet sich nach der Kategorie, welcher die von dem Vermögenswert generierten Erträge und Aufwendungen unmittelbar vor dem Abgang zugeordnet wurden.[16] Beispielsweise sind das Ergebnis aus dem Abgang von Sachanlagen der betrieblichen Kategorie und das Ergebnis aus dem Abgang eines assoziierten Unternehmens der Investitions-Kategorie zuzuordnen. Effekte aus einer gegebenenfalls mit der Ausbuchung einhergehenden Neubewertung sind der Kategorie zuzuordnen, der die Erträge und Aufwendungen aus dem Vermögenswert bislang zugeordnet wurden.

Das gleiche Prinzip wie beim Abgang gilt bei einer Klassifikation als zur Veräußerung gehalten (IFRS 5): Effekte aus der Klassifikation und der Folgebewertung, während der Vermögenswert als zur Veräußerung gehalten bilanziert wird, sind derjenigen Kategorie zuzuordnen, der die Erträge und Aufwendungen aus dem Vermögenswert bislang zuzuordnen waren.

16 B60.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 4: Beispiele für Erträge und Aufwendungen und deren Zuordnung zu den drei Kernkategorien (ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten)

Betriebliche Kategorie (47(a))

- Umsatzerlöse für Güter und Dienstleistungen des Unternehmens, die mit Hilfe mehrerer Vermögenswerte hergestellt oder erbracht werden (B49(a))
- Materialaufwand (B55(a))
- Zinserträge aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (B49(b) in Verbindung mit B48(b))
- Abschreibungen auf PPE und immaterielle VW (B49(c) in Verbindung mit B48)
- Wertminderungen/Wertaufholungen auf Sachanlagen (PPE) und immaterielle Vermögenswerte (B49(d) in Verbindung mit B48(a))
- Wertminderungen auf Forderungen aus Lieferungen und Leistungen und auf Vertragsvermögenswerte (B49(d) in Verbindung mit B48(b))
- Gewinne und Verluste aus einem Unternehmenserwerb, zum Beispiel Gewinn aus einem *bargain purchase* oder Effekte aus Neubewertung von bedingten Gegenleistungen (B49(f) in Verbindung mit B48 und B55(c))
- Laufender und nachzuverrechnender Dienstzeitaufwand aus leistungsorientierten Versorgungszusagen (B55(b))
- Erträge/Aufwendungen aus dem Abgang von PPE und immateriellen Vermögenswerten (B49(e) in Verbindung mit B48(a) und B60(a)
- Erträge/Aufwendungen aus einer Klassifizierung und aus der Folgebewertung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten als zur Veräußerung gehalten nach IFRS 5 (B49(e) in Verbindung mit B48(a), B60)
- Erträge/Aufwendungen aus der Ausbuchung einer Lieferantenverbindlichkeit und Einbuchung einer anderen Verbindlichkeit unter einer Lieferantenfinanzierungsvereinbarung (B61(b))
- Erträge/Aufwendungen aus der Umgliederung von Immobilien aus dem Anwendungsbereich des IAS 16 zu IAS 40 (B62)
- Gewinne/Verluste aus dem Abgang einer konsolidierten „betrieblichen" Tochtergesellschaft, inklusive Recycling von Fremdwährungsdifferenzen nach IAS 21.48. (B63 in Verbindung mit B64(a))
- Wertminderung resultierend aus einer Klassifizierung einer „betrieblichen" Veräußerungsgruppe als zur Veräußerung gehalten nach IFRS 5 (B64(b))
- Gewinn/Verlust aus Hochinflationsbilanzierung (in bestimmten Fällen) (B69)
- Bewertungseffekte einer Verbindlichkeit aus anteilsbasierter Vergütung mit Barausgleich (BC167)

Sonderthemen:
- Fremdwährungseffekte aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Vertragsvermögenswerten (B65, B66(a))
- Gewinne oder Verluste aus einem Derivat, das nicht zur Absicherung von Risiken verwendet wird und nicht mit einer Finanzierungstransaktion im Zusammenhang steht (zum Beispiel spekulative Aktienoptionen) (B73)

Investitions-Kategorie (47(b))

Erwirtschaftete Erträge (54(a)), zum Beispiel:
- Zinserträge aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten (B47(a) in Verbindung mit 54(a) und 53(b))
- Zinserträge aus Mietforderungen aus Finanzimmobilien (B47(a) in Verbindung mit B46(b))
- Zinserträge aus Fremdkapitalinstrumenten (zum Beispiel Anleihen, Darlehen) (B47(a) in Verbindung mit B46(a))
- Dividendenerträge aus Eigenkapitalinstrumenten (B47(b) in Verbindung mit B46(a))
- Mieterträge aus Finanzimmobilien (B47(c) in Verbindung mit B46(b))

Effekte aus Erst- und Folgebewertung (54(b)), zum Beispiel:
- Abschreibungen auf Finanzimmobilien (B47(d) in Verbindung mit B46(b))
- Wertminderungen/Wertaufholungen auf Finanzimmobilien, Unternehmensbeteiligungen im Sinne des 53(a) und Wertpapiere (B47(e))
- Gewinne und Verluste aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert von Finanzimmobilien (B47(f) in Verbindung mit B46 (b))
- Gewinne und Verluste aus der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert von Eigen- und Fremdkapitalinstrumenten (B47(f) in Verbindung mit B46(a))
- Ergebnis aus der Equity-Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen (B43(a))
- Bei Investmentgesellschaften: Ergebnis aus der Fair Value-Bewertung von Beteiligungen an assoziierten Unternehmen, Gemeinschaftsunternehmen und nicht konsolidierten Tochtergesellschaften (B43(b), B44(b))
- Gewinne oder Verluste aus der Neubewertung eines at Equity bewerteten assoziierten Unternehmens, das nunmehr als Tochtergesellschaft zu konsolidieren ist (B47(g) in Verbindung mit B60(c))

Effekte aus der Ausbuchung (54(b)), zum Beispiel:
- Gewinne oder Verluste aus dem Abgang einer Finanzimmobilie (B47(g) in Verbindung mit B60(b))
- Gewinne oder Verluste aus dem Abgang einer konsolidierten Tochtergesellschaft, die ausschließlich „Investitions-" Erträge und Aufwendungen erwirtschaftet hat (B63(a) in Verbindung mit B64(c))

Transaktionskosten (54(c)), zum Beispiel:
- Transaktionskosten und Veräußerungskosten im Zusammenhang mit Vermögenswerten im Sinne des 53 (zum Beispiel At-Equity-Beteiligungen, Wertpapiere, Finanzimmobilien) (54(c) in Verbindung mit 53)

Sonderthemen:
- Fremdwährungsgewinne/-verluste aus Darlehensforderungen (B65)
- Gewinne/Verluste aus Derivaten zur Absicherung von Risiken (unabhängig davon, ob das Derivat in einer Sicherungsbeziehung stehend bilanziert wird oder nicht), soweit die Erträge/Aufwendungen aus dem abgesicherten Risiko auch der Investitions-Kategorie zuzuordnen sind (zum Beispiel aus Fremdwährungs-Termingeschäften zur Absicherung von Fremdwährungsrisiken aus Darlehensforderungen oder aus Zinsswaps zur Absicherung von Zinsrisiken aus variabel verzinslichen Darlehensforderungen) (B70, B72)

Fortführung auf der nächsten Seite →

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Finanzierungs-Kategorie (47(c))
Sämtliche Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungsverbindlichkeiten (60), zum Beispiel: – Zinsaufwendungen aus Kreditverbindlichkeiten (zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Schuldscheinen, Schuldverschreibungen, Hypotheken) (B52(a) in Verbindung mit B51(a)) – Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten aus Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (die nach Ausbuchung der Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen erfasst werden) (B52(a) in Verbindung mit B51(b)) – Zinsaufwendungen aus Wandelanleihen (B52(a) in Verbindung mit B51(c)) – Zinsaufwendungen aus einer Verpflichtung zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente (B52(a) in Verbindung mit B51(d)) – Gewinne/Verluste aus der Bewertung der Finanzierungsverbindlichkeiten zum beizulegenden Zeitwert (B52(b)) – Dividenden auf ausgegebene Aktien, die als Verbindlichkeiten klassifiziert werden (B52(c)) – Effekte aus der Ausbuchung von Kreditverbindlichkeiten (zum Beispiel aus Darlehen, Anleihen, Schuldscheinen, Schuldverschreibungen, Hypotheken) (B52(d) in Verbindung mit B51(a)) – Effekte aus der Ausbuchung von Verbindlichkeiten aus Lieferantenfinanzierungsvereinbarungen (die nach Ausbuchung der Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen erfasst wurden) (B52(d) in Verbindung mit B51(b)) – Effekte aus der Ausbuchung von Wandelanleihen (B52(d) in Verbindung mit B51(c)) – Effekte aus der Ausbuchung von einer Verpflichtung zum Kauf eigener Eigenkapitalinstrumente (B52(d) in Verbindung mit B51(d)) – Transaktionskosten im Zusammenhang mit Finanzierungsverbindlichkeiten (60(b)) **Zinseffekte aus anderen Schulden (61), zum Beispiel:** – Zinsaufwendungen aus Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (B54(a) in Verbindung mit (B53(a)) – Zinsaufwendungen aus Vertragsverbindlichkeiten mit signifikanter Finanzierungskomponente (B54(b) in Verbindung mit (B53(b)) – Zinsaufwendungen (inklusive Zinsänderungseffekte) aus Leasingverbindlichkeiten (B54(c) in Verbindung mit B53(c)) – Zinsaufwendungen und (-erträge) aus der Nettoschuld (Vermögenswert) aus leistungsorientierten Versorgungsplanen (B54(d) in Verbindung mit B53(d)) – Zinsaufwendungen und Zinsänderungseffekte aus der Aufzinsung von langfristigen Rückstellungen nach IAS 37 (zum Beispiel für Rückbauverpflichtungen oder Rechtstreitigkeiten) (B54(e) in Verbindung mit B53(e)–(f)) **Sonderthemen:** – Fremdwährungseffekte aus Kreditverbindlichkeiten (B66(b)) – Gewinne/Verluste aus Derivaten zur Absicherung von Risiken (unabhängig davon, ob das Derivat in einer Sicherungsbeziehung stehend bilanziert wird oder nicht), soweit die Erträge/Aufwendungen aus dem abgesicherten Risiko auch der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen sind (zum Beispiel aus Fremdwährungs-Termingeschäften zur Absicherung von Fremdwährungsrisiken aus Darlehensverbindlichkeiten oder aus Zinsswaps zur Absicherung von Zinsrisiken aus variabel verzinslichen Darlehensverbindlichkeiten) (B70, B72) – Gewinne/Verluste aus Derivaten, die nicht zur Absicherung von Risiken dienen, aber mit einer Finanzierungstransaktion im Zusammenhang stehen (B73)

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung von Finanzierungsverbindlichkeiten sind der Finanzierungs-Kategorie, solche aus der Ausbuchung von *anderen* Schulden dagegen der betrieblichen Kategorie zuzuordnen.[17]

PRAXISBEISPIEL

Das Unternehmen X hält einen 30-prozentigen Anteil an einem assoziierten Unternehmen Y, welches nach der At-Equity-Methode bewertet wird. Die Erträge und Aufwendungen aus der Bewertung des assoziierten Unternehmens werden gemäß IFRS 18.55(a) der Investitions-Kategorie zugeordnet. Im laufenden Geschäftsjahr erwirbt X im Rahmen einer Akquisition die verbleibenden Anteile und Y wird als Tochtergesellschaft in den Konzernabschluss einbezogen. Der Effekt aus der Neubewertung der 30-Prozent-Beteiligung an Y im Rahmen der Bilanzierung des sukzessiven Erwerbs ist ebenfalls der der Investitions-Kategorie zuzuordnen.

Das gleiche Vorgehen wie bei der Ausbuchung eines Vermögenswertes ist für die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Nutzungsänderung eines Vermögenswertes, der nicht abgegangen ist, geboten. Sofern beispielsweise Erträge oder Aufwendungen aus der Nutzungsänderung eines zuvor selbstgenutzten Gebäudes (Anwendungsbereich des IAS 16) zu einer Finanzimmobilie (Anwendungsbereich des IAS 40) entstehen, sind diese der betrieblichen Kategorie zuzuordnen, da die GuV-Effekte aus dem selbstgenutzten Gebäude unmittelbar vor der Nutzungsänderung der betrieblichen Kategorie zugeordnet wurden.[18]

Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen aus der Ausbuchung und Änderung der Klassifikation einer Gruppe von Vermögenswerten und Schulden

Wenn Erträge und Aufwendungen aus der Ausbuchung, aus der Klassifizierung und Folgebewertung als Veräußerungsgruppe oder aus einer Nutzungsänderung eine Gruppe von Vermögenswerten oder einer Gruppe von Vermögenswerten und Schulden betreffen (die vor Ausbuchung bzw. Änderung gegebenenfalls in unterschiedliche Kategorien

17 B61.
18 B62.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

klassifizierte Erträge und Aufwendungen generierten), sind die aus dem Ereignis resultierenden Erträge und Aufwendungen wie folgt zu klassifizieren:

– Regelfall: Zuordnung zur betrieblichen Kategorie
– Ausnahmen:
  1. Investitions-Kategorie, wenn alle Vermögenswerte in der Gruppe (mit Ausnahme von Ertragsteuer-Vermögenswerten) vor der Transaktion oder dem Ereignis Erträge und Aufwendungen generierten, die in der Investitions-Kategorie klassifiziert waren[19]

  2. Aufgegebene-Geschäftsbereiche-Kategorie, wenn der aufgegebene Bereich zuvor als aufgegebener Geschäftsbereich im Sinne des IFRS 5 ausgewiesen war[20]

PRAXISBEISPIELE

Ein Unternehmen hat beispielsweise Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung einer konsolidierten Tochtergesellschaft in der betrieblichen Kategorie zu klassifizieren, wenn die Tochtergesellschaft (zumindest auch) Vermögenswerte enthielt, die vor der Veräußerung Erträge und Aufwendungen generierten, die in der betrieblichen Kategorie klassifiziert waren. Das gilt auch für Gewinne oder Verluste aus der Umgliederung von Fremdwährungsdifferenzen vom Eigenkapital in die GuV gemäß IAS 21.48.

Wenn eine veräußerte Tochtergesellschaft dagegen zuvor (neben etwaigen Ertragsteuer-Vermögenswerten) ausschließlich Vermögenswerte enthielt, welche Erträge und Aufwendungen generiert haben, die vollständig der Investitions-Kategorie zuzuordnen waren (wie Finanzimmobilien), dann erfolgt die Zuordnung des Gewinnes oder Verlustes aus der Veräußerung der konsolidierten Tochtergesellschaft zur Investitions-Kategorie (auch inklusive einer etwaigen Umgliederung von Fremdwährungsdifferenzen gemäß IAS 21.48).

Wenn eine Veräußerungsgruppe (neben etwaigen Ertragsteuer-Vermögenswerten) ausschließlich Finanzimmobilien enthält, sind die Erträge und Aufwendungen aus der Erst- und Folgebewertung im Rahmen der IFRS 5-Bewertung der Investitions-Kategorie zuzuordnen.

Wenn die Veräußerungsgruppe dagegen beispielsweise auch eine wesentliche Sachanlage umfasst, sind die Erträge und Aufwendungen aus der Erst- und Folgebewertung im Rahmen der IFRS 5-Bewertung der betrieblichen Kategorie zuzuordnen. Von dieser Zuordnungsvorschrift nicht betroffen sind dagegen

(a) die laufenden Mieterträge aus der Finanzimmobilie während der Zeit als Veräußerungsgruppe (diese sind weiterhin nach den allgemeinen Vorschriften der Investitions-Kategorie zuzuordnen) sowie

(b) Effekte aus der letztmaligen Bewertung der Vermögenswerte nach den einschlägigen Standards unmittelbar vor der Klassifizierung als Veräußerungsgruppe (damit wären beispielsweise etwaige Wertminderungen nach IAS 36 auf die Sachanlagen noch der betrieblichen Kategorie zuzuordnen, während Fair Value-Anpassungen der Finanzimmobilien noch der Investitions-Kategorie zuzuordnen wären).

Zuordnung von Transaktionskosten

Transaktionskosten werden an mehreren Stellen in IFRS 18 erwähnt, beispielsweise im Zusammenhang mit Vermögenswerten[21], mit Finanzierungsverbindlichkeiten[22] und mit Eigenkapital-Transaktionen[23]. Transaktionskosten sind nicht in IFRS 18 definiert und können diverse Kosten beinhalten – beispielsweise Beratungskosten in Zusammenhang mit Unternehmenserwerben oder Transaktionskosten in Verbindung mit Finanzinstrumenten im Sinne von IFRS 9 Anhang A.

Die Zuordnung von als Aufwand zu erfassenden Transaktionskosten erfolgt nicht pauschal zu einer Kategorie, sondern wie folgt:

– Als Aufwand zu erfassende Transaktionskosten im Zusammenhang mit Vermögenswerten im Sinne von IFRS 18.53(a), (b) oder (c) (wie Unternehmensbeteiligungen, Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente oder andere bestimmte Vermögenswerte wie Finanzimmobilien oder Wertpapiere) sind der Investitions-Kategorie zuzuordnen.[24]

19 Vgl. B63(a) in Verbindung mit B64(c).
20 Vgl. BC204.
21 Vgl. 54(c).
22 Vgl. 60(b).
23 Vgl. 112.
24 Vgl. 54(c).

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

– Als Aufwand zu erfassende Transaktionskosten im Zusammenhang mit Finanzierungsverbindlichkeiten sind der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen.[25]
– Andere als Aufwand zu erfassende Transaktionskosten, also solche, die beispielweise in Zusammenhang mit *anderen* Vermögenswerten, Unternehmenserwerben[26] oder *anderen* Schulden stehen, sind der betrieblichen Kategorie („Residualkategorie") zuzuordnen.[27]

Zuordnung von Zinsaufwendungen aus Pensionsrückstellungen
Bei Pensionsrückstellungen handelt es sich um *andere* Schulden im Sinne des IFRS 18.59(b). Da die Zinseffekte aus der Pensionsrückstellung separat nach einem anderen IFRS-Standard, nämlich IAS 19, zu ermitteln sind, sind Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit dieser Rückstellung der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen. IFRS 18 schreibt vor, dass auch die Zinseffekte aus der Bilanzierung des Planvermögens der Finanzierungs-Kategorie zuzuordnen sind. Das gilt sogar, wenn ein Nettovermögenswert bilanziert wird.[28] Damit werden sämtliche Zinseffekte aus Planvermögen und Pensionsrückstellungen der Finanzierungs-Kategorie zugeordnet.

Zuordnung von Aufwendungen in Zusammenhang mit *Verbindlichkeiten aus anteilsbasierten Vergütungen*
Bei Verbindlichkeiten aus anteilsbasierten Vergütungen handelt es sich um *andere* Schulden im Sinne des IFRS 18.59(b). Da die Zinseffekte bei anteilsbasierten Vergütungen nicht separat nach einem anderen IFRS-Standard, beispielsweise IFRS 2, zu ermitteln sind, sind sämtliche Aufwendungen in Zusammenhang mit diesen Verbindlichkeiten der betrieblichen Kategorie zuzuordnen.[29] Die unter IAS 1 bestehende Möglichkeit, den Aufwand im Finanzergebnis zu erfassen, besteht unter IFRS 18 damit nicht mehr.

Gliederung der betrieblichen Kategorie

Umsatzerlöse

Auch nach IFRS 18 sind die Umsatzerlöse weiterhin in einem gesonderten Posten auszuweisen.[30] Gegebenenfalls in den Umsatzerlösen enthaltene, nach der Effektivzinsmethode berechnete Zinserträge nach IFRS 9 sowie versicherungstechnische Erträge nach IFRS 17 sind jeweils separat auszuweisen.

Zu beachten ist allerdings, dass der Umfang der Umsatzerlöse nach IFRS 18 anders sein kann als unter IAS 1, denn beispielsweise Mieterträge aus Finanzimmobilien, die unter IAS 1 noch als Umsatzerlöse zu klassifizieren waren, sind unter IFRS 18 der Investitions-Kategorie zuzuordnen (wenn es sich um ein Unternehmen ohne sHGT handelt).

Darstellung betrieblicher Aufwendungen

IFRS 18 fordert eine Aufgliederung der betrieblichen Aufwendungen zwingend in der GuV.[31] Die bisher unter IAS 1 ohnehin kaum genutzte Option, die Aufgliederung im Anhang vorzunehmen, entfällt damit.[32] Die Form der Darstellung der betrieblichen Aufwendungen in der GuV ist nicht frei wählbar; es ist die Art der Aufgliederung zu wählen, die die nützlichste strukturierte Zusammenfassung der Aufwendungen (*most useful structured summary of expenses*) vermittelt. Drei Darstellungsformen kommen gemäß IFRS 18 infrage[33]:

– Darstellung aller Aufwendungen nach Kostenart
– Darstellung aller Aufwendungen nach Funktionskosten
– Darstellung bestimmter Aufwendungen nach Kostenart und bestimmter Aufwendungen nach Funktionskosten (gemischte Darstellung)

IFRS 18 formuliert Leitlinien für die Würdigung, welche Darstellungsform die nützlichste strukturierte Zusammenfassung der Aufwendungen beim jeweiligen Unternehmen bietet. Zu betrachten sind zum einen die Profitabilitätstreiber des Unternehmens. Für ein Handelsunternehmen könnten beispielsweise die Umsatzkosten ausschlaggebend für die Profitabilität sein. Für ein Dienstleistungsunternehmen könnten dies eher Personalaufwendungen sein. Dies würde also im ersten Fall für eine Darstellung nach Funktionskosten und im zweiten Fall für eine Darstellung nach Kostenart sprechen. Auch die interne Steuerung und die interne Berichtserstattung sind bei der Wahl der Darstellungsform zu berücksichtigen – es ist wahrscheinlich, dass die interne Betrachtung nützliche Informationen vermittelt.

25 Vgl. 60(b).
26 Vgl. B49(f).
27 Vgl. 52.
28 Vgl. B54(d).
29 Vgl. BC167.
30 Vgl. 75(a)(i).
31 Vgl. 75(a)(ii) in Verbindung mit 78.
32 Vgl. IAS 1.97ff.
33 Vgl. 78ff.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Ferner können die Branchenpraxis sowie das Ausmaß des bei Kostenallokation ausgeübten Ermessens für oder gegen eine der drei Darstellungsformen sprechen. [34, 35]

Neu ist die explizit vorgesehene Möglichkeit einer gemischten Darstellung. IFRS 18 räumt ein, dass in bestimmten Fällen eine Darstellung bestimmter Aufwendungen nach Kostenart und anderer Aufwendungen nach Funktionskosten die nützlichste strukturierte Zusammenfassung vermitteln kann. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn die Betrachtung der Profitabilitätstreiber, der internen Berichterstattung und/oder der Branchenpraxis grundsätzlich für eine Darstellung nach Funktionskosten sprechen, jedoch für bestimmte Aufwendungen (wie etwa Wertminderungen von Geschäfts- oder Firmenwerten) eine Allokation auf die Funktionen nur willkürlich möglich wäre und die Darstellung der Funktionskosten verzerren würde. Die Kostenart „Wertminderungen" wäre in solch einem Fall in einer separaten Zeile auszuweisen, während die verbleibenden Aufwendungen nach Funktionen gegliedert wären.[36]

Ein anderes Beispiel für die Anwendung einer gemischten Darstellung könnte ein Unternehmen sein, das zwei unterschiedliche Hauptgeschäftstätigkeiten mit jeweils unterschiedlichen Profitabilitätstreibern hat. In diesem Fall könnte es sachgerecht sein, bestimmte Aufwendungen einer Hauptgeschäftstätigkeit nach Kostenart und bestimmte Aufwendungen der anderen Hauptgeschäftstätigkeit nach Funktionskosten zu gliedern.[37]

Neben diesen Leitlinien, die sich explizit auf die Gliederung der betrieblichen Aufwendungen beziehen, müssen Unternehmen bei der Bestimmung von darzustellenden GuV-Posten auch die allgemeinen Hinweise zur Aggregation und Disaggregation berücksichtigen. Neben Art und Funktion können auch andere Merkmale (zum Beispiel Größe, Häufigkeit des Auftretens, Bewertungsgrundlage) dazu führen, dass ein separater Ausweis eines bestimmten Aufwandspostens für die Vermittlung der nützlichsten strukturierten Zusammenfassung erforderlich ist. Die Leitlinien zu Aggregation und Disaggregation sind im Detail in einem separaten Abschnitt weiter unten dargestellt.

Die Einschätzung, welche Darstellungsform die nützlichste strukturierte Zusammenfassung bietet, erfordert eine Ermessensausübung.

Die gewählte Darstellungsform ist von Periode zu Periode beizubehalten. Eine Änderung ist nur zulässig, wenn sie durch eine Änderung der Geschäftstätigkeit oder Überprüfung des Abschlusses gerechtfertigt ist und die „neue" Darstellungsform nützlichere Informationen vermittelt und voraussichtlich künftig vom Unternehmen beibehalten wird.

Abbildung 5: Beispiel für eine Darstellung der betrieblichen Aufwendungen nach Kostenarten

Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung: betriebliche Kategorie (ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten)	(78, 80)
Umsatzerlöse	X
Bestandsveränderungen der fertigen und unfertigen Erzeugnisse	X
Andere aktivierte Eigenleistungen	X
Sonstige betriebliche Erträge	X
Materialaufwand	X
Personalaufwand	X
Wertminderungsaufwand aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Vertragsvermögenswerten	X
Sonstige betriebliche Aufwendungen	X
Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen gemäß IAS 36	**X**
Planmäßige Abschreibungen sowie Wertminderungen gemäß IAS 36	X
Betriebsergebnis	**X**

● nach (69) verpflichtende Zwischensumme ○ nach (24) zusätzliche Zwischensumme

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

34 Vgl. B80.

35 Eine Einbeziehung der Branchenpraxis in die Würdigung der adäquaten Darstellungsform dürfte vor Erstanwendung mangels öffentlich zugänglicher branchenspezifischer Unternehmensinformationen nach IFRS 18 nur auf Basis der zugänglichen Informationen nach IAS 1 möglich sein.

36 Vgl. B81(a).

37 Vgl. B81(b); für ein Beispiel siehe IE11.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 6: Beispiel für eine Darstellung der betrieblichen Aufwendungen nach Funktionskosten

Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung; betriebliche Kategorie (ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten)	(78, 81, 82(a))
Umsatzerlöse	X
Umsatzkosten	X
Bruttogewinn	**X**
Sonstige betriebliche Erträge	X
Marketing- und Vertriebskosten	X
Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	X
Verwaltungsaufwendungen	X
Sonstige betriebliche Aufwendungen	X
Betriebsergebnis	**X**

● nach (69) verpflichtende Zwischensumme ○ nach (24) zusätzliche Zwischensumme

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Abbildung 7: Beispiel für eine gemischte Darstellung der betrieblichen Aufwendungen

Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung; betriebliche Kategorie (ohne spezifische Hauptgeschäftstätigkeiten)	(78, B81–B82)
Umsatzerlöse	X
Kosten der umgesetzten Leistungen	X
Bruttoergebnis vom Umsatz	**X**
Sonstige betriebliche Erträge	X
Marketing- und Vertriebskosten	X
Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	X
Verwaltungsaufwendungen	X
Wertminderungsaufwand aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sowie Vertragsvermögenswerten	X
Wertminderungen auf Geschäfts- oder Firmenwert	X
Sonstige betriebliche Aufwendungen	X
Betriebsergebnis	**X**

Nach Funktionskosten

Nach Kostenarten

● nach (69) verpflichtende Zwischensumme ○ nach (24) zusätzliche Zwischensumme

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Besonderheiten bei der Darstellung nach Kostenart
Ein Beispiel für eine Darstellung der betrieblichen Aufwendungen nach Kostenart findet sich in der Abbildung 5.

Für Unternehmen, die in ihrer GuV die Darstellung nach Kostenarten vornehmen, gelten keine besonderen zusätzlichen Angabepflichten – anders als bei Unternehmen, die ihre Aufwendungen (vollständig oder teilweise) nach Funktionen darstellen.

Wenn die betrieblichen Aufwendungen nach Kostenart gegliedert werden, kommt in der GuV eine Darstellung der zusätzlichen Zwischensumme „Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen gemäß IAS 36“ (OPDAI) in Betracht (sofern die Darstellung dieser zusätzlichen Zwischensumme für die Vermittlung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung notwendig ist). Das OPDAI kann in bestimmten Situationen (beispielsweise, wenn keine Ergebniseffekte aus der Investitions-Kategorie, keine Zinseffekte in der betrieblichen Kategorie und nur Zinseffekte in der Finanzierungs-Kategorie erzielt werden) dem allgemeinen Verständnis vom EBITDA entsprechen und als EBITDA bezeichnet werden (zu Darstellungsbeispielen für EBITDA und EBIT in der GuV siehe Abbildung 4).

Die zusätzliche Zwischensumme „Bruttoergebnis“ ist dagegen nicht mit der Darstellung nach Kostenart kompatibel.

Für die Darstellung nach Kostenart stellt IFRS 18 klar, dass die in der GuV ausgewiesenen Posten für die einzelnen Kostenarten nicht zwingend den Beträgen entsprechen müssen, die in der Periode aufwandswirksam erfasst wurden. Sie können auch Kosten enthalten, die als Teil der Buchwerte von Vermögenswerten aktiviert wurden, beispielsweise in den Vorräten, selbst geschaffenen Sachanlagen oder aktivierten Entwicklungskosten. In diesem Fall wird →

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

die Differenz in einem entsprechenden zusätzlichen Posten in der GuV ausgewiesen, etwa „Bestandsveränderung der fertigen und unfertigen Erzeugnisse“ oder „Aktivierte Eigenleistungen“.[38]

Besonderheiten bei der Darstellung nach Funktionskosten

Ein Beispiel für eine Darstellung der betrieblichen Aufwendungen nach Funktionskosten zeigt Abbildung 6.

Wenn mindestens ein Posten in der GuV nach Funktionskosten dargestellt wird, müssen zwingend auch die Umsatzkosten in einem separaten Posten in der GuV dargestellt werden (vorausgesetzt, bei dem Unternehmen ist eine Umsatzkosten-Funktion vorhanden).[39] IFRS 18 enthält allerdings keine Definition der Umsatzkosten, sodass auch unter IFRS 18, wie schon unter IAS 1, Herausforderungen bei der Abgrenzung der Umsatzkosten auftreten können. Um die Diversität einzugrenzen, gibt der neue Standard vor, dass in den Umsatzkosten der gesamte Aufwand im Zusammenhang mit Vorräten, der gemäß IAS 2.38 anzugeben ist, enthalten sein muss.[40] Der Posten muss in der GuV nicht zwingend als Umsatzkosten bezeichnet werden, andere passende Bezeichnungen (zum Beispiel „Kosten der umgesetzten Leistungen“) sind auch denkbar.[41]

Beim Ausweis von Umsatzkosten ist auch eine gesonderte Darstellung der zusätzlichen Zwischensumme „Bruttoergebnis“ möglich (sofern die Darstellung der Zwischensumme zu einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung beiträgt bzw. ihr nicht entgegensteht). Die Darstellung der Zwischensumme „Betriebsergebnis vor Abschreibungen und Wertminderungen gemäß IAS 36“ (OPDAI) kommt bei einer Gliederung nach Funktionskosten dagegen nicht in Betracht.

Eine wesentliche Neuerung sind die umfassenden Angabepflichten zu den in den Funktionskosten enthaltenen Kostenarten.

Zum einen ist für jeden nach Funktionskosten dargestellten GuV-Posten eine narrative Beschreibung der enthaltenen Kostenarten vorgeschrieben.[42]

Darüber hinaus fordert IFRS 18 detaillierte, größtenteils quantitative Angaben zu bestimmten Kostenarten. Die neuen Angabepflichten gehen weit über die bisherige Anforderung des IAS 1.104 zur Angabe von planmäßigen Abschreibungen und Leistungen an Arbeitnehmer hinaus. Die Unternehmen haben künftig in einer *single note* die nachfolgend dargestellten Angaben zu den fünf spezifizierten Kostenarten vorzunehmen[43]:

- Planmäßige Abschreibungen auf Sachanlagen, auf Finanzimmobilien und auf Nutzungsrechte
- Planmäßige Abschreibungen auf immaterielle Vermögenswerte
- Leistungen an Arbeitnehmer
- Wertminderungen und Wertaufholungen gemäß IAS 36
- Abwertungen und Wertaufholungen bei Vorräten.

Folgende Angaben sind für jede dieser fünf Kostenarten vorgeschrieben:

- Gesamtbetrag, der gemäß dem einschlägigen Standard erfasst und angegeben wurde[44]
- Für jeden Gesamtbetrag die Teilbeträge, die sich auf die einzelnen Funktionskosten-GuV-Posten der betrieblichen Kategorie beziehen[45]
- Falls die für die einzelnen Kostenarten angegebenen Beträge nicht den Beträgen entsprechen, die als Aufwand in der GuV der Periode erfasst wurden (weil Kosten teilweise aktiviert wurden): Erläuterung dieser Tatsache und Nennung der betroffenen Vermögenswerte, beispielsweise in Vorräten aktivierte Personalkosten[46]
- Für jeden Gesamtbetrag eine Auflistung der GuV-Posten außerhalb der betrieblichen Kategorie, in denen auch Aufwendungen dieser Art enthalten sind, etwa Abschreibungen auf Finanzimmobilien, die der Investitions-Kategorie zugeordnet wurden.[47]

Ein Beispiel einer Anhangangabe nach IFRS 18.83 in Verbindung mit IFRS 18.B84(b) zu betrieblichen Aufwendungen nach Kostenarten, bei Darstellung mindestens eines GuV-Postens nach Funktionskosten, findet sich in der Abbildung 8.

38 Vgl. B84.
39 Vgl. 82(a).
40 Vgl. 82(a), BC256.
41 Vgl. 11 in Verbindung mit 43.
42 Vgl. 82(b).
43 Vgl. 83.
44 Vgl. 83(a).
45 Vgl. 83(b)(i).
46 Vgl. B84(b).
47 Vgl. 83(b)(ii).

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 8: Beispiel einer Anhangangabe nach IFRS 18.83 zu betrieblichen Aufwendungen nach Kostenarten bei einer Darstellung von Funktionskosten in der GuV

Abschreibungen gemäß:
– IAS 16.73(e)(vii)
– IAS 40.79(d)(iv)
– IFRS 16.53(a)

Abschreibungen gemäß:
– IAS 38.118(e)(vi)

Personalaufwand gemäß:
– IAS 19
– IFRS 2

Wertminderungen, Wertaufholungen gemäß:
– IAS 36.126(a) und (b)

Abwertungen, Wertaufholungen gemäß:
– IAS 2.36(e) und (f)

Anhangangabe
Betriebliche Aufwendungen nach Art

Betriebliche Aufwendungen nach Art	Abschreibungen Sachanlagen, Finanzimmobilien und Nutzungsrechte	Abschreibungen immaterielle Vermögenswerte	Personalaufwand	Wertminderungen/ -aufholungen gemäß IAS 36	Abwertungen/ Wertaufholungen Vorräte
Gesamtbetrag der Kostenart	**72** [1,2)]				
davon Beträge mit Bezug zu:		aus Gründen der Übersichtlichkeit nicht ausgefüllt			
Umsatzkosten	50[1)]				
Vertriebskosten	15				
Verwaltungskosten	3				
Gesamtbetrag mit Bezug zu betrieblicher Kategorie	**68** [1,2)]				

Gesamtbetrag (83(a))

Funktionskosten laut GuV (83(b)(i))

1) Die angegebenen Beträge für Abschreibungen umfassen sowohl die in der GuV der Periode erfassten Funktionskosten als auch die in den Vorräten aktivierten Beträge.

2) Die Differenz zwischen diesen Gesamtbeträgen betrifft Abschreibungen auf Finanzimmobilien, die in [Posten X] in der Investitions-Kategorie enthalten sind.

Erläuterung aktivierte Kosten (B84(b))

Erläuterung Differenz zu betrieblicher Kategorie (83(b)(ii))

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Besonderheiten bei gemischter Darstellung

Abbildung 7 zeigt ein Beispiel für eine gemischte Darstellung der betrieblichen Aufwendungen.

Bei der gemischten Darstellung gelten grundsätzlich die gleichen Darstellungs- und Angabepflichten wie bei der Darstellung nach Funktionskosten. Das bedeutet insbesondere:

– Es gilt auch hier das Gebot für den separaten Ausweis von Umsatzkosten in der GuV (wenn eine Umsatzkosten-Funktion vorhanden ist).
– Es sind auch die umfassenden detaillierten Angaben zu den spezifizierten fünf Kostenarten für die nach Funktionskosten ausgewiesenen Posten vorzunehmen (siehe Abbildung 8).

Wenn bestimmte Aufwendungen nach Art und andere nach Funktion dargestellt werden, ist besondere Sorgfalt bei der Wahl einer sachgerechten Postenbezeichnung geboten, damit eindeutig erkennbar ist, welche Aufwendungen im jeweiligen Posten enthalten sind (und welche nicht). Wenn beispielsweise Personalaufwendungen teilweise in einem Funktionskosten-Posten und teilweise in einem Kostenart-Posten enthalten sind, muss die Bezeichnung des Kostenart-Postens zum Ausdruck bringen, dass dort nur bestimmte und nicht alle Kosten dieser Art enthalten sind, zum Beispiel „Personalaufwendungen, die nicht in den Umsatzkosten enthalten sind“.[48]

Leitlinien Aggregation und Disaggregation

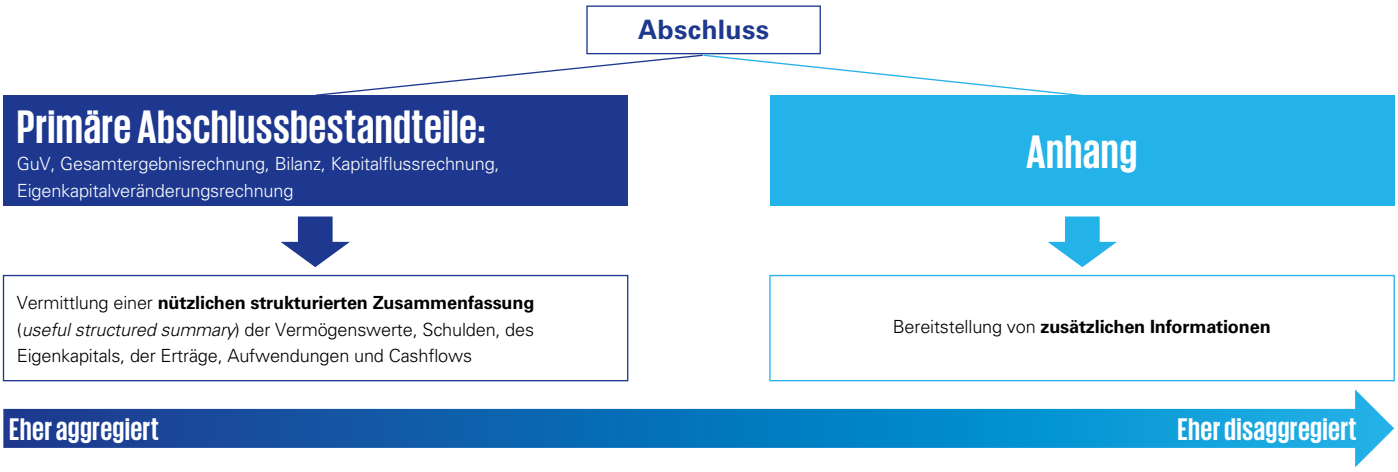
IFRS 18 enthält umfassende Leitlinien für die Würdigung, wann Informationen im Abschluss zusammengefasst und wann gesondert dargestellt bzw. angegeben werden müssen. Diese Leitlinien für Aggregation und Disaggregation umfassen folgende drei Komponenten:

– Neue Definitionen der Rollen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs
– Grundsätze für Aggregation und Disaggregation basierend auf ähnlichen bzw. unähnlichen Merkmalen
– Vorgaben für eine sachgerechte Bezeichnung und Beschreibung von Posten und Sachverhalten (insbesondere Nutzung der Bezeichnung „sonstige“)

48 Vgl. B82.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Abbildung 9: Rollen der einzelnen Abschlussbestandteile



Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

Neu definierte Rollen der Abschlussbestandteile

Die Rolle der primären Abschlussbestandteile (GuV, Gesamtergebnisrechnung, Bilanz, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung) ist die Vermittlung einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung der Vermögenswerte, der Schulden, des Eigenkapitals, der Erträge, der Aufwendungen und des Cashflows. Nützlich sind die strukturierten Zusammenfassungen, wenn sie den Abschlussadressaten bei Folgendem unterstützen[49]:

- Gewinnung eines nachvollziehbaren Überblicks über Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge, Aufwendungen und Cashflows
- Vergleiche zwischen unterschiedlichen Unternehmen und zwischen Berichtsperioden desselben Unternehmens
- Identifizierung von Posten und Bereichen, für die für Abschlussadressaten weitere Informationen im Anhang von Interesse sein können.

Die Rolle des Anhangs ist die Bereitstellung zusätzlicher Informationen, die ein besseres Verständnis von den Posten in den primären Abschlussbestandteilen ermöglichen und die primären Abschlussbestandteile um weitere wesentliche Informationen ergänzen.[50]

Die neu definierten Rollen bestimmen nicht nur den Grad der Aggregation von Informationen, sondern auch an welcher Stelle (in den primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang) die Informationen im Abschluss darzustellen bzw. anzugeben sind.

Grundsätze für Aggregation und Disaggregation

IFRS 18 formuliert folgende Grundsätze für die Zusammenfassung von Informationen über Sachverhalten zu Posten der primären Abschlussbestandteile und zu Anhangangaben[51]:

- Sachverhalte sind zu aggregieren, wenn sie ähnliche Merkmale aufwiesen.
- Sachverhalte sind zu disaggregieren, wenn sie unähnliche Merkmale aufweisen.
- Sachverhalte sind zu aggregieren oder zu disaggregieren zur Erfüllung der Rollen der primären Abschlussbestandteile und des Anhangs – Vermitteln einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung oder Bereitstellung wesentlicher Angaben im Anhang.
- Es ist sicherzustellen, dass Aggregation und Disaggregation nicht zur Verschleierung von wesentlichen Informationen führen.

Der Standard nennt Beispiele für Merkmale, die bei der Bestimmung des (Dis-)Aggregationslevels zu betrachten sind. Für Erträge und Aufwendungen sind dies[52]

- Art
- Funktion
- Häufigkeit des Auftretens
- Bewertungsgrundlage
- Schätzunsicherheit oder andere Risiken
- Größe
- Standort oder regulatorisches Umfeld
- Steuerauswirkung
- Grund für die Entstehung (erstmalige Erfassung oder Schätzungsänderung).

49 Vgl. 16.
50 Vgl. 17.
51 Vgl. 41.
52 Vgl. B78.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Je mehr gemeinsame Merkmale sich die Sachverhalte teilen, umso eher können sie zusammengefasst werden. Es liegt in der Natur der Sache, dass in den einzelnen GuV-Posten Sachverhalte mit unähnlichen Merkmalen zusammengefasst werden, wobei sie mindestens ein gemeinsames Merkmal aufweisen müssen. Disaggregierte Angaben haben dann im Anhang zu erfolgen, wenn die disaggregierte Information wesentlich ist.

Der Standard stellt klar, dass ein einziges unähnliches Merkmal ausreichend sein könnte, damit die Information über den Sachverhalt als wesentlich eingeschätzt wird und folglich gesondert auszuweisen oder im Anhang anzugeben ist.

Es gilt folgendes Prinzip: Ist ein Posten auf Basis der oben beschriebenen Würdigung zu disaggregieren, die Disaggregation aber nicht in den primären Abschlussbestandteilen notwendig, so ist die Disaggregation im Anhang vorzunehmen.[53]

Es werden auch Beispiele von Erträgen und Aufwendungen aufgeführt, die erwartungsgemäß ausreichend unähnlich sind, um separat dargestellt oder angegeben zu werden[54]:

- Abwertung oder Wertaufholung von Vorräten
- Wertminderungen und Wertaufholungen bei Sachanlagen
- Erträge und Aufwendungen aus Restrukturierungen und aus der Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen
- Erträge und Aufwendungen aus dem Verkauf von Sachanlagen
- Erträge und Aufwendungen aus dem Verkauf von Beteiligungen
- Erträge und Aufwendungen aus der Beendigung von Rechtsstreitigkeiten
- Auflösung von Rückstellungen
- Andere nicht regelmäßig wiederkehrende Erträge und Aufwendungen

Abbildung 10: Schema zur Anwendung der Leitlinien für Aggregation und Disaggregation in der GuV

	Anwendung der Leitlinien für Dis-(Aggregation) von Erträgen und Aufwendungen	Quelle	Beispiele
Schritt 1: Pflichtposten in der GuV	**Ausgangspunkt:** von IFRS 18 und anderen IFRS vorgegebene **Pflichtposten**, um dem Ziel einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung in der GuV gerecht zu werden Sofern die Information des Postens nicht unwesentlich ist, ist der Posten in der GuV auszuweisen.	(75–76) (19)	Posten aus IFRS 18: – Umsatzerlöse mit gesondertem Ausweis für – Zinserträge aus der Anwendung der Effektivzinsmethode und – Versicherungserträge – Betriebliche Aufwendungen nach einer Methode gemäß IFRS 18.78ff. (siehe Schritt 2) – Ergebnis aus At-Equity-Bewertung – Ertragsteuern – Ergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen Bestimmte Posten nach IFRS 9 Bestimmte Posten nach IFRS 17
Schritt 2 Gliederung betrieblicher Aufwendungen in der GuV	**Wahl einer Methode für den Aufriss betrieblicher Aufwendungen,** um dem Ziel einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung gerecht zu werden Kriterien für die Methodenwahl sind zum Beispiel: – Profitabilitätstreiber, interne Steuerung und Berichterstattung, Branchen-Praxis	(78ff.) (B80ff.)	Nach Kostenart: – Materialaufwand – Personalaufwand – Abschreibungen – etc. Nach Funktionskosten: – Umsatzkosten – Vertriebskosten – Verwaltungskosten – etc. Gemischt: – Umsatzkosten – Vertriebskosten – Wertminderungen – etc.
Schritt 3 Ggf. zusätzliche notwendige Posten in der GuV	Prüfung, ob **Disaggregationen (zusätzliche Posten) in der GuV** notwendig sind, um dem Ziel einer nützlichen strukturierten Zusammenfassung gerecht zu werden Kriterien zur Bestimmung unähnlicher Merkmale in der GuV sind zum Beispiel: – Art, Funktion, Häufigkeit, Bewertungsgrundlage, Schätzunsicherheit	(41(c), 42) (77, B78–B79)	– Abwertungen von Vorräten – Wertminderungen Sachanlagen – Aufwendungen (und Erträge) aus Restrukturierungen – Andere nicht regelmäßig wiederkehrende Erträge und Aufwendungen
Schritt 4 Angaben im Anhang	Prüfung, ob **Disaggregationen im Anhang** notwendig sind, um dem Ziel einer Bereitstellung wesentlicher Informationen gerecht zu werden	(41(d), 42) (77, B78–B79) (113(b)–(c))	Weitergehende Angaben und Erläuterungen zu allen wesentlichen Posten (aus Schritten 1–3) und weiteren wesentlichen Sachverhalten oder Transaktionen

Quelle: KPMG in Deutschland, 2025

53 Vgl. 42.
54 Vgl. B79.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Die explizite Nennung von nicht regelmäßig wiederkehrenden Erträgen und Aufwendungen als potenziell separat anzugebende Information könnte, bei manchen Unternehmen, zur Änderung der bisherigen Praxis führen. Das IASB erwartet, dass künftig in den Abschlüssen über außergewöhnliche Ergebniseinflüsse transparenter berichtet wird.[55]

Abbildung 10 zeigt ein Schema für ein mögliches Vorgehen bei der Bestimmung der GuV-Struktur. Ausgangspunkt sind die von den IFRS vorgeschriebenen Pflichtposten. In weiteren Schritten werden die Vorgaben für Gliederung der betrieblichen Aufwendungen und die Leitlinien für Aggregation und Disaggregation auf Erträge und Aufwendungen in der GuV angewendet.

Grundsätze für Bezeichnung von Posten; Nutzung der Bezeichnung „sonstige“

Nachdem über den Grad der Dis-(Aggregation) von Informationen entschieden wurde, sind die in der GuV darzustellenden und im Anhang anzugebenden aggregierten Posten zu bezeichnen. IFRS 18 formuliert auch für die Bezeichnung konkretere Grundsätze[56]:

- Bezeichnungen müssen den Inhalt und die Merkmale des Postens getreu darstellen.
- Es sind Beschreibungen und Erläuterungen im Abschluss bereitzustellen, die für das Verständnis des Postens erforderlich sind (zum Beispiel Erklärung von unternehmensspezifischen Begriffen).

Sofern die Grundsätze eingehalten werden, können Unternehmen individuelle Bezeichnungen für die GuV-Posten wählen; IFRS 18 schreibt keine universellen Bezeichnungen vor.

IFRS 18 enthält zudem einige Restriktionen und Vorgaben für die Verwendung der Bezeichnung „sonstige“ [57]:

- Die Bezeichnung „sonstige“ darf nur verwendet werden, wenn keine treffendere Bezeichnung gefunden werden kann.
- Wenn die Bezeichnung „sonstige“ sich nicht vermeiden lässt, ist diese durch eine ergänzende Beschreibung zu präzisieren, zum Beispiel „sonstige Finanzaufwendungen“, „sonstige betriebliche Aufwendungen“ oder „sonstige betriebliche Erträge“.
- Wenn der mit „sonstige“ bezeichnete Posten einzeln wesentliche Sachverhalte enthält, sind diese wesentlichen Sachverhalte gesondert darzustellen oder im Anhang gesondert anzugeben.
- Wenn der mit „sonstige“ bezeichnete Posten keine einzeln wesentlichen Sachverhalte enthält, der Gesamtbetrag jedoch so groß ist, dass Abschlussadressaten dort einzeln wesentliche Sachverhalte vermuten könnten, sind zusätzliche Erläuterungen erforderlich, beispielsweise:
  - Erklärung, dass der Posten nur einzeln unwesentliche Sachverhalte enthält, oder
  - Erklärung, dass der Posten nur einzeln unwesentliche Sachverhalte enthält, mit Angabe der Art und des Betrags für den größten enthaltenen Sachverhalt.

Ausblick

IFRS 18, der erstmals für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2027 beginnen, verpflichtend anzuwenden ist, zielt durch die Einführung einer standardisierten GuV-Struktur darauf ab, die Transparenz und unternehmensübergreifende Vergleichbarkeit zu verbessern. Der Standard löst den aktuell gültigen IAS 1 ab und wird voraussichtlich die Darstellung in der GuV bei nahezu allen Unternehmen erheblich verändern.

Wie die künftige GuV-Struktur bei einzelnen Unternehmen künftig aussehen wird, wird zum einen von der Anwendung der in diesem Artikel beschriebenen Vorgaben für die Darstellung der GuV für die Fälle ohne sHGT abhängen. Zum anderen hängt die Zuordnung bestimmter Erträge und Aufwendungen davon ab, ob eine sHGT oder eben keine sHGT identifiziert wird (wir verweisen auf die ↗ Accounting News November 2024). Jetzt gilt es, diese neuen Vorgaben vor dem Hintergrund der Besonderheiten des eigenen Unternehmens zu analysieren, um daraus die künftige GuV-Struktur abzuleiten. Einige Industrieunternehmen mit besonderen Geschäftsaktivitäten, wie beispielsweise Finanzierungsleasing, könnten in Betracht ziehen, etwa durch eine Anpassung der internen Berichtsstruktur oder der Segmentberichterstattung, die Voraussetzungen für eine sHGT zu erfüllen, um damit die Darstellung der Perfomance zu beeinflussen.

Unternehmen sollten sich – auch unter Berücksichtigung der retrospektiven Anwendung – neben der Frage, ob eine sHGT vorliegt, frühzeitig mit den jeweiligen unternehmensspezifischen Auswirkungen des IFRS 18 beschäftigen, um die neuen Anforderungen rechtzeitig und sachgerecht umsetzen zu können.

55 Vgl. BC413.
56 Vgl. 43.
57 Vgl. B25–B26.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

ZU DEN PERSONEN

Kathrin Görsch, WPin/StBin, ist Senior Managerin bei KPMG und beschäftigt sich im Department of Professional Practice mit Fragen zur Rechnungslegung nach IFRS.

Ingo Rahe, WP/StB, ist Director bei KPMG und im Department of Professional Practice mit Fragen zur Rechnungslegung nach IFRS betraut.

Wanda Rödel ist Senior Managerin bei KPMG und beschäftigt sich im Department of Professional Practice mit Fragen zur Rechnungslegung nach IFRS. Zuvor war sie sechs Jahre Mitglied der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR).

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

EU-Kommission plant erste Omnibus-Initiative zur Vereinfachung der CSRD, CSDDD und EU-Taxonomie im Februar 2025

Die Kommission der Europäischen Union hat am 29. Januar 2025 – begleitet von einer Presseerklärung von EU-Kommissionspräsidentin Ursula von der Leyen – einen „Kompass für die Wettbewerbsfähigkeit" (EU-Kompass) veröffentlicht.

Der EU-Kompass enthält unter anderem einige Hinweise auf die Richtung, in die die Omnibus-Initiative zur Vereinfachung der CSRD, CSDDD und der EU-Taxonomie gehen soll:

- Erklärtes Ziel ist es, die EU-Berichtspflichten für alle Unternehmen um 25 Prozent und für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) um 35 Prozent zu reduzieren.
- Es soll eine neue Kategorie für Unternehmen geschaffen werden, die „größer als KMU, aber kleiner als Großunternehmen" sind (sogenannte kleine „mid-caps"). Konkrete Schwellenwerte werden voraussichtlich erst in der Omnibus-Initiative vorgeschlagen.
- Unternehmen dieser Größenklasse sollen von regulatorischen Vereinfachungen „im gleichen Sinne wie KMU" profitieren. Generell sollen die Angabepflichten in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang der Aktivitäten der Unternehmen stehen.
- Zudem sollen die geforderten Informationen besser auf die Bedürfnisse von Investoren ausgerichtet werden. Es soll sichergestellt werden, dass Investitionen in kleinere Unternehmen in der Übergangsphase durch die Berichterstattung nicht beeinträchtigt werden.
- Die Erstanwendungszeitpunkte für die Nachhaltigkeitsberichterstattung sollen verhältnismäßig sein.
- Es werden Maßnahmen geplant, um den „trickle-down"-Effekt der Berichtsanforderungen auf kleinere Unternehmen in der Lieferkette zu verhindern.

Das Omnibus-Paket ist für den 26. Februar 2025 angekündigt.

Der ↗ Bericht über die Wettbewerbsfähigkeit der Europäischen Union und der ↗ EU-Kompass können auf der Website der EU-Kommission abgerufen werden.

DRSC veröffentlicht Konsultationsentwurf für Anwendungshinweis zu DRS 20 (E-DRSC AH 5)

Das DRSC hat am 28. Januar 2025 einen Konsultationsentwurf für einen Anwendungshinweis zu DRS 20 (E-DRSC AH 5) veröffentlicht.

Die Richtlinie (EU) 2022/2464 zur Nachhaltigkeitsberichterstattung (CSRD) trat am 5. Januar 2023 in Kraft und war bis Anfang Juli 2024 in das nationale Recht der EU-Mitgliedstaaten umzusetzen. Dies ist in Deutschland noch nicht erfolgt. Für Unternehmen, die dennoch freiwillig die ESRS als Rahmenwerk für die Aufstellung der nicht finanziellen Berichterstattung anwenden wollen, ergibt sich zum einen die Frage, wie die Grundsätze ordnungsmäßiger Lageberichterstattung (DRS 20, Tz. 12 bis 35) mit den Berichtsanforderungen der ESRS des Set 1 interagieren. Zum anderen stellt sich die Frage, welches Geschäftsjahr als das erste Jahr jenes Zeitraums anzusehen ist, für den die Übergangserleichterungen der ESRS gelten. Der Konsultationsentwurf für einen Anwendungshinweis geht auf diese Fragestellungen ein.

Der Gemeinsame Fachausschuss des DRSC bittet alle interessierten Personen und Organisationen um Stellungnahme bis zum 26. Februar 2025.

Der Konsultationsentwurf ist über die ↗ Pressemeldung des DRSC zugänglich.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Europäische Kommission veröffentlicht Delegierte Verordnung (EU) 2025/19 zur Aktualisierung der ESEF-Basistaxonomie

Die Europäische Kommission hat am 15. Januar 2025 die Delegierte Verordnung (EU) 2025/19 in Bezug auf die 2024 vorgenommene Aktualisierung der ESEF-Basistaxonomie im Amtsblatt der EU veröffentlicht. Diese Verordnung ändert die bisherige Fassung der Verordnung (EU) 2022/2553 vom 21. September 2022. Neben der Aktualisierung der ESEF-Basistaxonomie enthält die Verordnung auch eine aktualisierte Liste der auszuzeichnenden Anhangangaben.

Die geänderte ESEF-Basistaxonomie und die aktualisierte Liste der auszuzeichnenden Anhangangaben sind von Unternehmen, die in Übereinstimmung mit der EU-Verordnung 2019/815 ihre IFRS-Konzernabschlüsse nach der von der EU vorgegebenen ESEF-Basistaxonomie auszeichnen, zu beachten.

Die Aktualisierungen gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2025 beginnen. Den Emittenten ist es jedoch gestattet, die Änderungen bereits auf Geschäftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2025 beginnen.

Die Delegierte Verordnung (EU) 2025/19 steht ↗ hier zum Download bereit.

Platform on Sustainable Finance veröffentlicht Bericht zur Vereinfachung der EU-Taxonomie

Die „Platform on Sustainable Finance" veröffentlichte am 5. Februar 2025 einen Bericht, der eine Reihe von evidenzbasierten Empfehlungen zur Vereinfachung der Taxonomie-Berichterstattung und zur Verbesserung ihrer Wirksamkeit enthält.

In dem Bericht werden fünf Hauptmaßnahmen zur Vereinfachung der Taxonomieberichterstattung vorgeschlagen.

1. Verfeinerung der Bewertungs- und Berichtspflichten zu den „Do No Significant Harm"-Kriterien (DNSH) durch Unterscheidung zwischen Anwendern (Nicht-Finanzunternehmen vs. Finanzunternehmen), KPIs (Umsatz vs. Investitionsausgaben) und Regionen (EU vs. Nicht-EU)

2. Einführung eines für alle Unternehmen geltenden Wesentlichkeitsprinzips, von Wesentlichkeitsschwellen für alle wesentlichen Leistungsindikatoren (KPI) für Nicht-Finanzunternehmen und einer vereinfachten DNSH-Bewertung für den Umsatz-KPI. Klarstellung der KPIs für die Berechnung der operativen Ausgaben (OpEx-KPIs) bei gleichzeitiger Beschränkung ihres obligatorischen Anwendungsbereichs auf Forschung und Entwicklung (FuE)

3. Festlegung klarer Leitlinien für die Verwendung von Schätzungen innerhalb des Taxonomie-Rahmenwerks und Schaffung von „safe harbours" für die Berichterstattung des Finanzsektors

4. Ermöglichung von Proxys und Schätzungen für alle Vermögenswerte im Zusammenhang mit der Green Asset Ratio (GAR) und der Green Investment Ratio (GIR) bei gleichzeitiger Einführung einer vereinfachten Bewertung für Risikopositionen aus dem Mengengeschäft und eines vereinfachten Nenners für verschiedene Anlageklassen

5. Entwicklung vereinfachter und freiwilliger Ansätze für kleine und mittlere Unternehmen (KMU) sowie für Banken und Investoren, um die Taxonomie in ihre Offenlegungen zu integrieren

Die „Platform on Sustainable Finance" wird den Bericht in einem Webinar am 14. Februar von 14.00 bis 15.00 Uhr MEZ vorstellen.

Der Bericht kann über den folgende ↗ Link abgerufen werden.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Bekanntmachung des DRÄS 14 im Bundesanzeiger

Die Bekanntmachung des Deutschen Rechnungslegungs Änderungsstandards Nr. 14 (DRÄS 14) durch das Bundesministerium der Justiz gemäß § 342q Abs. 2 HGB wurde am 30. Dezember 2024 im amtlichen Teil des Bundesanzeigers veröffentlicht. Wird der DRÄS 14 ordnungsgemäß angewendet, wird vermutet, dass auch die die Konzernrechnungslegung betreffenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet wurden.

Der Deutsche Rechnungslegungs Änderungsstandard Nr. 14 umfasst Änderungen an DRS 18 *Latente Steuern* (siehe hierzu ↗ EAN 23/2024).

Der DRÄS 14 ist im ↗ Bundesanzeiger abrufbar.

Neu gefasster IDW RS FAB 7 zur handelsrechtlichen Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften final verabschiedet

Am 2. Dezember 2024 hat der Fachausschuss Unternehmensberichterstattung des IDW (FAB) die finale, neu gefasste IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung *Handelsrechtliche Rechnungslegung bei Personenhandelsgesellschaften* (IDW RS FAB 7) verabschiedet.

Gegenüber dem Entwurf (IDW ERS FAB 7) (wir berichteten zum Entwurf in den ↗ Express Accounting News 29/2024), wurde insbesondere ergänzend aufgenommen, dass in Situationen, in denen eine Personenhandelsgesellschaft erstmals in den Anwendungsbereich des § 264a HGB fällt, die Rechtsfolgen der Merkmale nach § 267 HGB bereits eintreten, wenn die dort genannten Voraussetzungen am ersten Abschlussstichtag nach dem Eintritt in den Anwendungsbereich des § 264a HGB vorliegen.

IDW RS FAB 7 ist erstmals verpflichtend bei der Aufstellung von Abschlüssen für Zeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. Eine frühere Anwendung ist unter Beachtung der Erstanwendungsregelungen zu § 1a KStG und derjenigen zum HGB in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zulässig, sofern die in der Stellungnahme enthaltenen Regelungen vollständig beachtet werden.

Die Verabschiedung des neu gefassten IDW RS FAB 7 wurde in einer Mitteilung auf der ↗ Internetseite des IDW am 9. Januar 2025 bekannt gegeben. Die Verlautbarung ist in Heft 1/2025 der IDW Life veröffentlicht.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Addendum zum IFRIC Update November 2024 veröffentlicht

Das Addendum enthält folgende – bislang zur Vorlage beim IASB noch ausstehende und nun finale – Agenda-Entscheidung:

Finale Agenda-Entscheidung

– Classification of Cash Flows related to Variation Margin Calls on 'Collateralised-to-Market' Contracts (IAS 7 *Statement of Cash Flows*)

Das IASB hat die Agenda-Entscheidung in seiner Sitzung im Januar 2025 erörtert und keine Einwände erhoben. Über die vorläufige Agenda-Entscheidung vom November 2024 berichteten wir in den ↗ Express Accounting News 60/2024.

Das vollständige IFRIC Update ist über die Website des IASB unter diesem ↗ Link abrufbar.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Aktuelles aus unserem Wirtschafts-Blog „Klardenker“

Die entscheidenden Faktoren für Performance-Optimierung

Wie gelingt es Unternehmen, nicht nur kurzfristige Erfolge zu erzielen, sondern langfristig die Performance zu steigern? Es gibt nicht die eine Antwort. Grundsätzlich gilt es, Chancen aus neuen Technologien zu nutzen, Potenziale auszuschöpfen und eine ganzheitliche, renditeorientierte Portfoliobetrachtung bei Performance-Maßnahmen anzuwenden. Im Interview mit Meino Müller, unserem Bereichsvorstand Performance & Strategy, erfahren Sie, welche entscheidenden Hebel Unternehmen jetzt in Bewegung setzen sollten, um nachhaltiges Wachstum und eine bessere Performance zu erreichen. Das Interview lesen Sie ↗ hier.

Ihr Weg zur Performance-Optimierung: Praxiswissen für Ihre Zukunft beim KPMG Zukunftsgipfel – jetzt kostenfrei registrieren

Mit Expertinnen und Experten aus der Wirtschaft beleuchten wir beim KPMG Zukunftsgipfel am 19. Februar 2025, wie Sie unter anderem durch eine wertgetriebene Tech-Strategie Ihre Performance steigern können. ↗ Hier melden Sie sich zu unserem kostenfreien, digitalen Event an.

Weltwirtschaftsforum in Davos: drei Erkenntnisse, die hängen bleiben

Das Weltwirtschaftsforum (WEF) in Davos 2025 bot erneut eine Plattform für hochkarätige Diskussionen zu den drängendsten globalen Themen. Das Treffen der führenden Köpfe aus Wirtschaft, Politik und Wissenschaft wurde vor allem von dem Thema künstliche Intelligenz bestimmt. Lesen Sie in unserer Analyse, worin bei der Technologie die zentrale Herausforderung besteht und welche Themen außerdem die Agenda von Davos bestimmt haben. Die Analyse lesen Sie ↗ hier.

Das Treffen in Davos hat auch gezeigt, dass Unternehmen derzeit mit gleich mehreren Herausforderungen zu kämpfen haben – dazu gehören geopolitische, regulatorische und technologische Umbrüche. Für unsere Kurzstudie „Navigating the polycrisis“ haben wir untersucht, wie Unternehmen die Polykrise bewältigen. Im Fokus stehen dabei das Stärken der Resilienz, die digitale Transformation und ESG-Initiativen. Unsere Studie können Sie ↗ hier herunterladen.

WEITERE INFORMATIONEN

Weitere Themen auf unserem Klardenker-Blog: Erfahren Sie, wie ↗ moderne Steuerabteilungen aussehen und welche KI-Mythen veraltet sind. Ende Januar wurde Donald Trump erneut als US-Präsident vereidigt. ↗ Was bedeuten seine Wirtschaftspläne für deutsche Unternehmen? Außerdem teilen wir ↗ fünf Tipps, wie Life-Sciences-Unternehmen eine erfolgreiche ESG-Strategie entwickeln können.

Heute lesen, was morgen die Zukunft verändert.
Abonnieren Sie den KPMG Klardenker. Regelmäßig erhalten Sie darin Einschätzungen unserer Expert:innen zu aktuellen Wirtschaftsthemen, die Unternehmen bewegen. ↗ Jetzt anmelden.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

06 VERANSTALTUNGEN / VERÖFFENTLICHUNGEN

Alle Seminare und Aktuelles zu den Veranstaltungen finden Sie ↗ hier. Auch Anmeldungen sind dort online möglich – schnell und unkompliziert.

Regelmäßige Einladungen zu KPMG-Events erhalten?

Abonnieren Sie kostenlos den „KPMG Events Insights"-Newsletter. ↗ Hier registrieren.

Wir informieren Sie regelmäßig über aktuelle KPMG-Publikationen auf dem Gebiet der handelsrechtlichen und internationalen Rechnungslegung sowie der Nachhaltigkeitsberichterstattung.

Vor Kurzem in Fachzeitschriften erschienen:

Enforcement-Prüfungsschwerpunkte 2025	BB 3/2025	Olaf Haegler
Green and more: Die Kunst der Wesentlichkeitsanalyse nach ESRS. Mehr als eine rein mathematische Übung	WPg 2/2025	Konstantin Säuberlich, Stefanie Jordan

Links zu nationalen KPMG-Veröffentlichungen:

↗ Großbritannien stellt das Unterlassen von Betrugsprävention unter Strafe	Ab 1. September 2025 können sich deutsche Unternehmen nach britischem Recht strafbar machen, wenn sie keine angemessenen Vorkehrungen zur Betrugsprävention getroffen haben.
↗ Künstliche Intelligenz im Finanzbereich	Unsere ↗ Studie „AI in Finance" zeigt einen rasanten Anstieg des Einsatzes von künstlicher Intelligenz (KI) im Finanzwesen: 71 Prozent der befragten Unternehmen setzen bereits KI ein, 41 Prozent davon in erheblichem Umfang.
↗ So wichtig ist Nachhaltigkeitsberichterstattung für die weltgrößten Unternehmen	Die Nachhaltigkeitsberichterstattung ist bei fast allen der weltweit größten Unternehmen mittlerweile in deren Reportingstrukturen integriert. Das ist eine Kernerkenntnis der Untersuchung für unsere umfassende englischsprachige Studie „The move to mandatory reporting".

Links zu internationalen KPMG-Veröffentlichungen:

↗ Reducing disclosures for subsidiaries	Subsidiaries of companies using IFRS® Accounting Standards can substantially reduce their disclosures and focus more on users' needs following the ↗ release of IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*, from the International Accounting Standards Board (IASB).
↗ Updating how IFRS Standards are set	The Due Process Handbook (the Handbook) of the IFRS Foundation currently outlines the processes to follow when setting IFRS® Accounting Standards.

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

07 IHRE REGIONALEN ANSPRECHPERSONEN

Regional verwurzelt, deutschlandweit vernetzt – Ihre regionalen Ansprechpersonen bei KPMG

Für weitere Informationen oder Rückfragen stehen Ihnen unsere regionalen Ansprechpersonen aus Accounting & Advisory Services gerne zur Verfügung. Kontaktieren Sie uns jederzeit.

REGION NORD

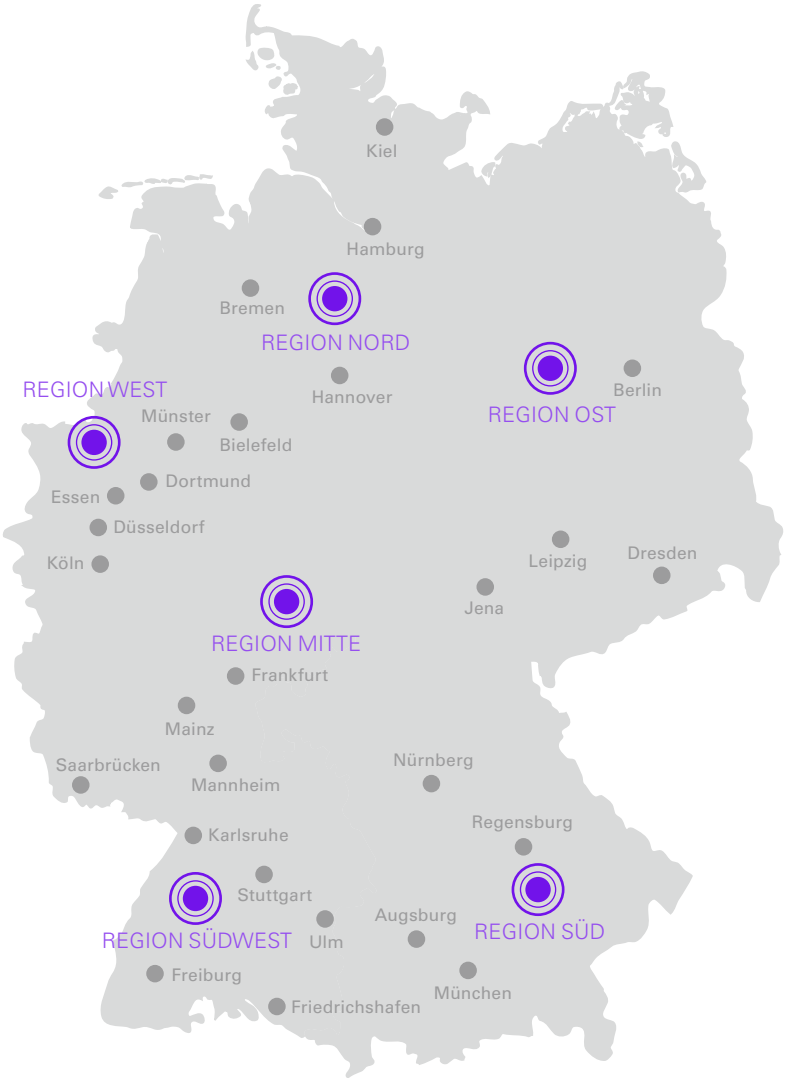
Florian Schuh
T +49 221 2073-5106
fschuh@kpmg.com

REGION WEST

Ralf Pfennig
T +49 221 2073-5189
ralfpfennig@kpmg.com

REGION SÜDWEST

Sebastian Pöhler
T +49 711 9060-42799
spoehler@kpmg.com



REGION OST

Tobias Nohlen
T +49 30 2068-2362
tnohlen@kpmg.com

REGION MITTE

Manuel Rothenburger
T +49 69 9587-4789
mrothenburger@kpmg.com

REGION SÜD

Thomas Unzeitig
T +49 89 9282-4494
tunzeitig@kpmg.com

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

08 IHRE ANSPRECHPERSONEN AUS DER GRUNDSATZABTEILUNG

Das Department of Professional Practice (DPP) ist bei KPMG die zentrale Grundsatzabteilung für alle relevanten Fachfragen der Unternehmensberichterstattung. Ich freue mich, Ihnen meine Kolleg:innen aus den folgenden Fokusbereichen vorzustellen. Wählen Sie Ihre Ansprechperson.

Christian Zeitler
Leiter des DPP
T +49 30 2068-4711
czeitler@kpmg.com

FOKUS: RECHNUNGSLEGUNG

Fragestellungen der Rechnungslegung nach HGB und IFRS sind Schwerpunkt unserer Expertise.

Prof. Dr. Hanne Böckem
T +49 30 2068-4829
hboeckem@kpmg.com

Dr. Markus Fuchs
T +49 30 2068-2992
markusfuchs@kpmg.com

Dr. Matthias Fuchs
T +49 89 9282-1160
matthiasfuchs@kpmg.com

Patrick Krätschmer
T +49 89 9282-3197
pkraetschmer@kpmg.com

Ingo Rahe
T +49 30 2068-4892
irahe@kpmg.com

Volker Specht
T +49 30 2068-2366
vspecht@kpmg.com

FOKUS: NACHHALTIGKEITSBERICHTERSTATTUNG

Die Herausforderungen von CSRD, EU-Taxonomie und ESRS meistern:
Mit unserer Expertise in dem dynamischen Umfeld stehen wir Ihnen zur Seite.

Stefanie Jordan
T +49 30 2068-2561
stefaniejordan@kpmg.com

Ingo Rahe
T +49 30 2068-4892
irahe@kpmg.com

Volker Specht
T +49 30 2068-2366
vspecht@kpmg.com

FOKUS: CAPITAL MARKETS

IPO, Spin-off, Kapitalmarkttransaktionen?
Damit sind Sie bei uns richtig.

Ines Knappe
T +49 30 2068-4347
iknappe@kpmg.com

Patrick Krätschmer
T +49 89 9282-3197
pkraetschmer@kpmg.com

Katrin Skowronek
T +49 30 2068-4476
kskowronek@kpmg.com

FOKUS: FINANCIAL SERVICES

Das besondere Regulierungsumfeld von Banken, Versicherungen und Asset Managern fordert einen eigenständigen Expertiseschwerpunkt.

Michael Bär
T +49 69 9587-3218
mbaer@kpmg.com

© 2025 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten.

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Heidestr. 58
10557 Berlin

Redaktion

Prof. Dr. Hanne Böckem (V. i. S. d. P.)
Department of Professional Practice
T +49 30 2068-4829

Abonnement

Den Newsletter „Accounting News“ von KPMG können Sie unter ↗ www.kpmg.de/accountingnews herunterladen oder abonnieren.

Beide Bezugsmöglichkeiten sind für Sie kostenlos.

www.kpmg.de

www.kpmg.de/socialmedia

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation.

Die Ansichten und Meinungen in Gastbeiträgen sind die des Interviewten und entsprechen nicht unbedingt den Ansichten und Meinungen von KPMG in Deutschland.

© 2024 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft nach deutschem Recht und ein Mitglied der globalen KPMG-Organisation unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Limited, einer Private English Company Limited by Guarantee, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG und das Logo sind Marken, die die unabhängigen Mitgliedsfirmen der globalen KPMG-Organisation unter Lizenz verwenden.