

© DRSC e.V. || Zimmerstr. 30 || 10969 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15
www.drsc.de - info@drsc.de

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die FA-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

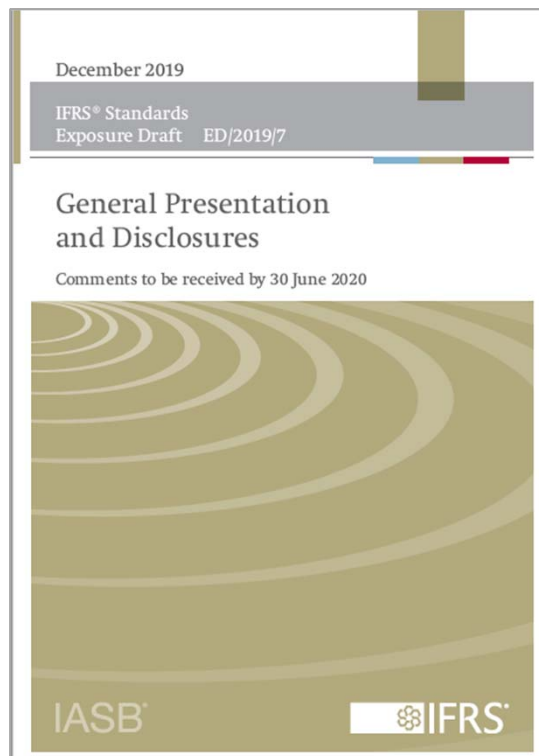
IFRS-FA – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	83. IFRS-FA / 27.04.2020 / 09:20 – 10:30 Uhr
TOP:	03 – IASB Standardentwurf ED/2019/7 <i>General Presentation and Disclosures</i>
Thema:	Diskussion der Vorschläge des IASB
Unterlage:	83_03a_IFRS-FA_PFS_Präs_82_01a

IASB ED/2019/7 *General Presentation and Disclosures*



Motivation des Standardentwurfs



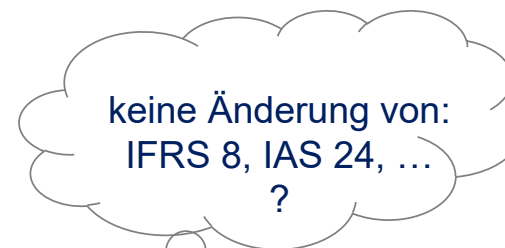
Hans Hoogervorst, IASB Chair:

“ *These proposals represent a game changer in the comparability and usefulness of financial statements.* ”

Reaktion auf die Nachfrage von Abschlussadressaten nach mehr:

- Vergleichbarkeit der Abschlüsse
- Disaggregation von Informationen
- Details zu unternehmensindividuellen Kennzahlen

Struktur der Vorschläge



Vorschläge zur Verbesserung der Darstellung in der Ergebnisrechnung und der Kapitalflussrechnung

Änderungen anderer IFRS

Aufnahme von IAS 1-Inhalten in andere Standards

IFRS „General Presentation and Disclosures“	Änderungen an IAS 7	Änderungen an IFRS 12	Änderungen an IAS 34	Änderungen an IFRS 7	Änderungen an IAS 8
• Einführung von Kategorien und Zwischensummen in der GuV • Rolle des Primärabschlusses / Notes • Management Performance Measures (MPMs) • „unusual income and expenses“ • Darstellung (UKV / GKV) • Aggregation und Disaggregation	• Startpunkt in der Kapitalflussrechnung • Ausweis von Cash-flows aus Zinsen und Dividenden • Ausweis von Cash-flows aus integralen / nicht-integralen JVs und assoziierten Unternehmen	• Definition „integraler“ vs. „nicht-integraler“ assoziierter Unternehmen und Joint Ventures • Separate Angaben nach IFRS 12.20 f. für „integrale“ und „nicht-integrale“ assoziierte Unt. und Joint Ventures	• Angaben zu MPMs • Angaben zu „unusual income and expenses“ Änderungen an IAS 33 • Angaben zu „per share measures of performance“	• Angaben gem. IAS 1.80A und 1.136A - Als Eigenkapital eingestufte kündbare Finanzinstrumente	• Fair presentation und Übereinstimmung mit den IFRS • Unternehmensfortführung • Periodenabgrenzung • Disclosure of Accounting Policies • Quellen von Schätzungsunsicherheiten

IASB ED/2019/7 *General Presentation and Disclosures*



Zur Diskussion gestellte Fragen

Struktur der GuV

Frage 1	Operating profit or loss
Frage 2	The operating category
Frage 3	The operating category: income and expenses from investments made in the course of an entity's main business activities
Frage 4	The operating category: an entity that provides financing to customers as main business activity
Frage 5	The investing category
Frage 6	Profit of loss before financing and income tax and the financing category
Frage 7	Integral and non-integral associates and joint ventures

Darstellungsgrundsätze

Frage 8	Roles of the primary financial statements and the notes, aggregation and disaggregation
Frage 9	Analysis of operating expenses

Management Performance Measures

Frage 10	Unusual income and expenses
Frage 11	Management Performance Measures
Frage 12	EBITDA

Kapitalflussrechnung

Frage 13	The statement of cash flows
----------	-----------------------------

Sonstiges

Frage 14	Other comments (inkl. Feedback zur Analyse der Umstellungseffekte, Illustrative Examples)
----------	---

Keine Fragen in Bezug auf:

- Folgeänderungen in anderen Standards (z.B. IAS 34)
- Separater Ausweis des Goodwills in der Bilanz
- Klassifikation von FX-Gewinnen und Verlusten sowie FV-Änderungen von Derivaten
- Änderungen der Bezeichnung der Kategorien des OCI

Vorschläge zur Struktur der GuV und Einführung von Kategorien

Überblick über die vorgeschlagene Struktur



Figure 1—Summary of a statement of profit or loss

Revenue	X	
Operating expenses	(X)	
1 Operating profit or loss	X	Operating
Share of profit or loss of integral associates and joint ventures	X	Integral associates and joint ventures
2 Operating profit or loss and income and expenses from integral associates and joint ventures	X	
Share of profit or loss of non-integral associates and joint ventures	X	
Income from investments	X	Investing
3 Profit or loss before financing and income tax	X	
Interest revenue from cash and cash equivalents	X	
Expenses from financing activities	(X)	Financing
Unwinding of discount on pension liabilities and provisions	(X)	
Profit or loss before tax	X	

Vorgeschlagene Kategorien:

Erträge und Aufwendungen aus den Hauptgeschäftsaktivitäten des Unt. (*main business activities*)

Erträge aus Investments (*returns from investments*)

Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierung des Unternehmens

Zwischensumme „Operating profit or loss“



Frage 1

Question 1—operating profit or loss

Paragraph 60(a) of the Exposure Draft proposes that all entities present in the statement of profit or loss a subtotal for operating profit or loss.

Paragraph BC53 of the Basis for Conclusions describes the Board's reasons for this proposal.

Do you agree with the proposal? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Zielsetzung in BC53:

- Erhöhung der Vergleichbarkeit zwischen mehreren Unternehmen
- Aber: Para. 12 des ED gestattet weiterhin, abweichende Bezeichnungen zu verwenden
 - Konform mit Zielsetzung?
 - Zeitgemäß vor dem Hintergrund von ESEF?

Kategorie „*Operating*“

Vorgeschlagene Klassifizierung



Grundsätzliche Leitlinie (Para. 46):

- Die **Kategorie „*Operating*“** enthält Informationen zu Erträgen und Aufwendungen aus den **Hauptgeschäftsaktivitäten eines Unternehmens** (*an entity's main business activities*).

Weitere Konkretisierung:

- Ein Unternehmen kann mehr als eine hauptsächliche Geschäftsaktivität haben (Para. B26)
- Erträge/Aufwendungen aus **Vermögenswerten**, die im Rahmen der **Herstellung von Gütern** oder **Erbringung von Dienstleistungen** anfallen (Para. B33), wie z.B.:
 - Zinserträge aus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
 - Erträge und Aufwendungen aus Sachanlagen sowie immateriellen Vermögenswerten (Abschreibungen, Wertminderungen, Erträge/Aufwendungen aus dem Abgang)
- Kategorie „*Operating*“ schließt ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen (*unusual income and expenses*) nicht aus (Para. BC56)

Kategorie „Investing“



Vorgeschlagene Klassifizierung (1/2)

Grundsätzliche Leitlinie (Para. 47):

Ziel der **Kategorie „Investing“** ist es, Informationen über **Erträge aus Investments** (*returns from investments*) zu vermitteln, die **eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens erzielt werden** (*that are generated individually and largely independently of other resources held by an entity*)

In der Kategorie „Investing“ sind auszuweisen:

- (a) **Erträge und Aufwendungen aus Investments**, einschließlich nicht integraler assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
- (b) **Inkrementelle Aufwendungen**, die zur Erzielung von Erträgen und Aufwendungen aus Investments angefallen sind

Inkrementelle Aufwendungen sind Aufwendungen, die dem Unternehmen nicht entstanden wären, wenn die Investments, aus denen die Erträge und Aufwendungen resultieren, nicht getätigt worden wären.

Kategorie „Investing“



Vorgeschlagene Klassifizierung (2/2)

Weitere Konkretisierung (Para. B32):

Die Kategorie „Investing“ umfasst typischerweise:

Erträge/Aufwendungen aus finanziellen Vermögenswerten (<i>financial assets</i>), außer Zahlungsmittel und -äquivalente	Erträge/Aufwendungen aus sonstigen Investments (<i>other investments</i>)
• Zinserträge • Wertminderungen und Wertaufholungen • Abgangsgewinne und -verluste • Dividendenerträge • Ergebnisanteil von nicht-integralen assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen • Erträge/Aufwendungen von <u>nicht</u> nach der Equity-Methode bewerteten assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen	• Erträge und Aufwendungen von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien • Wertminderungen und Wertaufholungen • Erträge/Aufwendungen aus spekulativen Investments (z.B. Kunst als Wertanlage) • Abgangsgewinne und -verluste

Kategorie „*Financing*“



Vorgeschlagene Klassifizierung (1/2)

Grundsätzliche Leitlinie (Para. 48 und 49):

Das Ziel der **Kategorie „*Financing*“** ist Informationen über Erträge und Aufwendungen aus Vermögenswerten und Schulden mit **Bezug zur Finanzierung des Unternehmens** darzustellen.

Der Kategorie „*Financing*“ sind zuzuordnen:

- (a) Erträge und Aufwendungen aus **Zahlungsmitteln und –äquivalenten**
- (b) Erträge und Aufwendungen aus **Finanzierungstätigkeit**
- (c) Zinserträge / -aufwendungen aus **sonstigen Verbindlichkeiten**

Finanzierungstätigkeit umfasst den Erhalt oder die Nutzung einer Ressource von einem Finanzierungsgeber (*receipt or use of a resource from a provider of finance*) mit der Erwartung, dass:

- (a) die Ressource an den Finanzierungsgeber zurückgegeben wird,
- (b) der Finanzierungsgeber durch die Zahlung einer Finanzierungsgebühr entschädigt wird, welche sowohl von der Höhe des Kredits als auch von dessen Laufzeit abhängt.

Entsprechende Anpassung der **Definition der Finanzierungstätigkeit in IAS 7.6** (vgl. auch BC37).

Kategorie „Financing“



Vorgeschlagene Klassifizierung (2/2)

Weitere Konkretisierung (Para. B34 ff.):

Erträge / Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten	Erträge / Aufwendungen aus Finanzierungstätigkeit	Zinserträge / -aufwendungen aus sonstigen Verbindlichkeiten
• Zinserträge • Gewinne/Verluste aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten	Erträge und Aufwendungen aus folgenden Verbindlichkeiten: • Kredite, Anleihen, Hypotheken, etc. • Leasingverpflichtungen • Verbindlichkeiten aus LuL (mit verlängerten Zahlungszielen) Erträge / Aufwendungen, wie z.B.: • Zinsaufwendungen (z.B. Kredite sowie Leasingverbindlichkeiten) • Aufwendungen im Rahmen von Darlehensablösungen und -umschuldungen • Fair Value Änderungen (z.B. einer erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewerteten Verbindlichkeit) • Dividenden auf ausgegebenen Aktien, die als Verbindlichkeiten bilanziert werden	• Nettozinsaufwand (bzw. -ertrag) aus der Nettoschuld (Vermögenswert) von leistungsorientierten Versorgungsplänen • Aufzinsung von: • Rückbauverpflichtungen • sonstigen langfristigen Rückstellungen • Anstieg des Barwerts der Veräußerungskosten aufgrund von Zeitablauf gem. IFRS 5.17

Kategorie „Operating“

Frage 2



Question 2—the operating category

Paragraph 46 of the Exposure Draft proposes that entities classify in the operating category all income and expenses not classified in the other categories, such as the investing category or the financing category.

Paragraphs BC54–BC57 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 2

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Verzicht des IASB, „Erträge und Aufwendungen aus den Hauptgeschäftsaktivitäten des Unternehmens“ näher zu definieren
 - Aufnahme grundsätzlicher Leitlinien?
 - „Reihenfolge“ der Prüfung der Kategorien durch IASB intendiert? (wenn ja: Verdeutlichung durch ein Flowchart?)
- Aufnahme einer Definition für „Operating“, „Investing“ und „Financing“ in Appendix A?
- Sind die gegebenen Klassifikationskriterien für die Kategorien überschneidungsfrei und trennscharf?
- Mögliche Anwendungsfälle, bei denen die Vorschläge nicht zu einer eindeutigen Lösung führen:
 - Erträge/Aufwendungen aus nicht-konsolidierten Tochterunternehmen
 - Recycling von OCI
 - ... weitere?

Frage 5

Question 5—the investing category

Paragraphs 47–48 of the Exposure Draft propose that an entity classifies in the investing category income and expenses (including related incremental expenses) from assets that generate a return individually and largely independently of other resources held by the entity, unless they are investments made in the course of the entity’s main business activities.

Paragraphs BC48–BC52 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for the proposal.

Do you agree with the proposal? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Informationsnutzen der zusätzlichen Kategorie „Investing“?
- Umfang von Erträgen und Aufwendungen, die der Kategorie „Investing“ zuzuordnen sind?
- Fehlende Leitlinien zur Bestimmung, ob Erträge „*eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Ressourcen des Unternehmens erzielt werden*“? Ist es möglich, das Kriterium verneinen?

Kategorie “Financing”

Frage 6



Question 6—profit or loss before financing and income tax and the financing category

- (a) Paragraphs 60(c) and 64 of the Exposure Draft propose that all entities, except for some specified entities (see paragraph 64 of the Exposure Draft), present a profit or loss before financing and income tax subtotal in the statement of profit or loss.
- (b) Paragraph 49 of the Exposure Draft proposes which income and expenses an entity classifies in the financing category.

Paragraphs BC33–BC45 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for the proposals.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

The EBIT subtotal (Para. BC47):

*“However, **the Board decided not to describe the proposed subtotal as EBIT** because such a description would imply that all interest is excluded from the subtotal, and that the subtotal only excludes interest and tax and nothing else. **This may not be the case and so the description would be misleading.**”*

Frage 6

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Zwischensumme „*Profit or loss before financing and income tax*“ ≠ EBIT
- **Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungstätigkeit**
 - Definition Finanzierungsaktivitäten: Umgang mit Vergütungsregelungen, die nicht eine bloße Vergütung in Abhängigkeit von der Laufzeit und der Höhe des ausgereichten Kredits darstellen?
 - Fallen die folgenden Sachverhalte unter „Finanzierungsaktivitäten“:
 - o Folgebewertung *Contingent consideration* (IFRS 3)
 - o Folgebewertung *Put options written on NCI*
 - o Kosten, die nicht in Zusammenhang mit der Beschaffung neuen Kapitals anfallen (z.B. Aktiensplit, IAS 32.35)

Klassifizierung von Währungsdifferenzen



Zuordnung der Währungsdifferenzen auf die Kategorien

Grundsätzliche Leitlinie (Para. 56):

Ein Unternehmen hat die nach IAS 21 erfolgswirksam erfassten Fremdwährungsdifferenzen in derselben Kategorie in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen, in dem die Erträge und Aufwendungen aus dem Posten, aus denen die Währungsdifferenzen entstanden sind, ausgewiesen werden.

Beispiele (Para. B39):

- eine auf Fremdwährung lautende Verbindlichkeit aus Lieferungen und Leistungen (ohne verlängertes Zahlungsziel)
 - Ausweis in der Kategorie, in der die Aufwendungen für die bezogenen Güter ausgewiesen werden
- ein auf Fremdwährung lautendes Schuldinstrument, das durch ein Unternehmen ausgegeben wurde
 - Ausweis in der Kategorie, in der die korrespondierenden Zinsaufwendungen aus dieser Verbindlichkeit, ausgewiesen werden

Klassifizierung Fair Value-Änderungen aus Derivaten und Sicherungsinstrumenten



Zuordnung der Fair Value-Änderungen auf die Kategorien

		Gains and losses on:	
		Derivatives	Non-derivative financial instruments
Used for risk management	Designated as a hedging instrument	Classify in the category affected by the risk the entity manages, except when it would involve grossing up gains and losses—then classify in the investing category.	
	Not designated as a hedging instrument	Apply the presentation requirements for derivatives designated as hedging instruments except if such classification would involve undue cost or effort—then classify in the investing category.	Apply requirements for classification in paragraphs 45–55.
Not used for risk management		Classify in the investing category, except when used in the course of a main business activity—then classify in the operating category.	

Grundsätzliche Leitlinie (Para. 57):

- Ausweis in derjenigen Kategorie, in der die Erträge und Aufwendungen aus dem gesteuerten Risiko ausgewiesen werden.
- Ausnahmen:
 - Sicherungsbeziehung zur Absicherung von Nettopositionen
 - abgesichertes Risiko wirkt sich in mehreren Kategorien in der GuV aus
 - Zuordnung auf die Kategorien erfordert unverhältnismäßig hohen Aufwand
- Default Kategorie: „Investing“

Währungsdifferenzen und Fair Value-Änderungen aus Derivaten

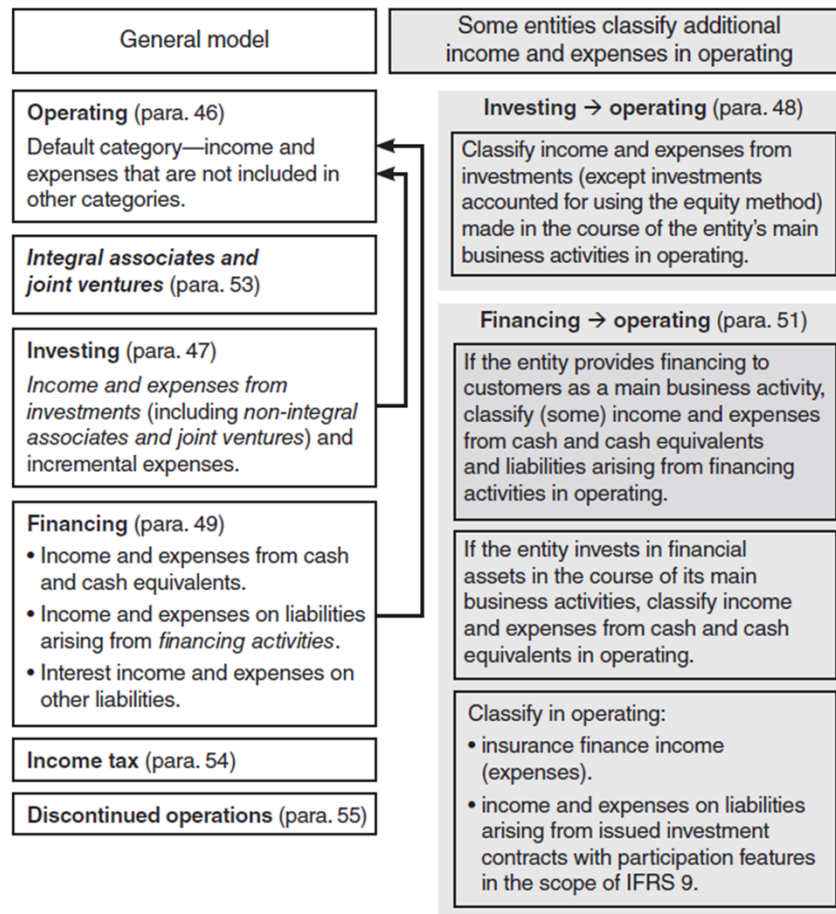
Fragen 2, 5 und 6



Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- **Währungsdifferenzen:**
 - Prozessuale Implementierung: vermutlich aufwendig
 - Para. 56 geht davon aus, dass jeder Bilanzposten nur zu Erträgen in einer der drei Kategorien in der Ergebnisrechnung führen kann → 1:1 Beziehung gegeben?
 - Erfordernis einer „Default“-Lösung?
- **Fair Value-Änderungen aus Derivaten und Sicherungsinstrumenten:**
 - Ausweis von Effekten aus der Auflösung einer Sicherungsbeziehung?
 - Eingebettete Derivate (trennungspflichtig / nicht trennungspflichtig)
 - Default-Kategorie: „Investing“: *Derivatives generally generate returns individually and largely independently of the entity's other resources. Consequently, fair value gains and losses on a derivative arguably most closely align with the definition of income and expenses from investments (BC93).*

Vorgaben für Unternehmen mit bestimmten Geschäftsmodellen



Besonderheiten in Abhängigkeit vom jeweiligen Geschäftsmodell:

→ Tätigkeit von Investments im Rahmen der Hauptgeschäftstätigkeit

→ Hauptgeschäftsaktivität: Finanzierung von Kunden

→ Tätigkeit von Investments in finanzielle Vermögenswerte im Rahmen der Hauptgeschäftsaktivität

→ Versicherungen

Vorgaben für Unternehmen mit bestimmten Geschäftsmodellen

Abgrenzung der Geschäftsmodelle



Geschäftsmodell	Tätigung von Investments <u>im Rahmen</u> der Hauptgeschäftsaktivität	Finanzierung von Kunden als Hauptgeschäftsaktivität
Definition / Abgrenzung (Para. 48, 51)	<i>“Income and expenses from investments are generated <u>in the course</u> of its main business activities“</i>	<i>“An entity provides financing to customers as a main business activity”</i>
Indikator (Para. B27, B29)	..., wenn die Rendite auf solchen Investments ein wichtiger Indikator für die betriebliche Leistung ist.	..., wenn der Zinsüberschuss ein wichtiger Indikator für die betriebliche Leistung ist.
Beispiele (Para. B27, B29)	• Investment entities i.S. von IFRS 10 • Investment Property Unternehmen • Versicherungen	• Banken • Finanzierung von Kunden, damit diese die Produkte des Unternehmens erwerben • Leasinggeber, die Finanzierungsleasing für Kunden anbieten.
Illustrative Examples	• Property investment entity (Example II-1) • Insurance entity (Example II-2) • Investment and retail bank (Example II-3)	• Manufacturer providing financing to customers (Example II-4) • Investment and retail bank (Example II-3)

Wenn ein Unternehmen nach IFRS 8 ein Segment ausweist, das eine einzelne Geschäftstätigkeit darstellt, kann dies darauf hindeuten, dass es sich hierbei um eine **Hauptgeschäftstätigkeit** des Unternehmens handelt (Para. B31).

Vorgaben für Unternehmen mit bestimmten Geschäftsmodellen

Tätigung von Investments im Rahmen der Hauptgeschäftsaktivität



„*Investing*“ → „*Operating*“ (Para. 48 und B27)

- Erträge und Aufwendungen aus Investments, die **im Rahmen der Hauptgeschäftstätigkeit** eines Unternehmens getätigt wurden, sind in der **Kategorie „*Operating*“** auszuweisen.
- Beispiele:
 - **Unternehmen der Immobilienwirtschaft:** Mieterträge sowie Erträge und Aufwendungen aus der Fair Value Bewertung von als Finanzinvestition gehaltenen Immobilien (BC59)
 - **Versicherungen** (Hauptgeschäftsaktivität „*Versicherungspolicen schreiben*“): tätigen Investments, was eine wichtige Aktivität im Rahmen der Hauptgeschäftsaktivität darstellen kann, obgleich das Tätigen von Investments selbst nicht eine Hauptgeschäftsaktivität darstellt (BC60).
- Diese Unternehmen können daneben auch Investments haben, die nicht im Rahmen ihrer Hauptgeschäftsaktivität getätigt werden. Diese werden in die **Kategorie „*Investing*“** ausgewiesen (BC61).

Finanzierung von Kunden als Hauptgeschäftstätigkeit

„**Financing**“ → „**Operating**“ (Para. 51, B28 und B29)

- Unternehmen mit der **Hauptgeschäftstätigkeit „Finanzierung von Kunden“**, haben das **Wahlrecht**:
 - a) Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten sowie Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungstätigkeit, soweit diese **im Zusammenhang mit der Finanzierung von Kunden stehen**, oder
 - b) **sämtliche** Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten sowie Erträge und Aufwendungen aus der Finanzierungstätigkeitin der Kategorie „**Operating**“ auszuweisen.
- Hintergrund des Wahlrechts: Trennung, welche Erträge und Aufwendungen mit der Finanzierung von Kunden zusammenhängen und welche nicht, ggf. nur schwierig möglich
- **Zwischensumme „Profit or loss before financing and income tax“** darf **nicht** dargestellt werden, sofern **Alternative b)** gewählt wird.

Vorgaben für Unternehmen mit bestimmten Geschäftsmodellen



Weitere Ausnahmen aus der Kategorie „*Financing*“

„*Financing*“ → „*Operating*“ (Para. 52)

Ein Unternehmen hat außerdem die folgenden Erträge und Aufwendungen **nicht in der Kategorie „*Financing*“ darzustellen**, sondern in der **Kategorie „*Operating*“**:

- a) Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten, wenn das Unternehmen im Rahmen seiner Hauptgeschäftstätigkeit in finanzielle Vermögenswerte investiert.

Denkbar z.B. in Bezug auf folgende Geschäftsmodelle, bei denen „Zahlungsmittel und -äquivalente keine geeignete Approximation für „*Excess Cash*“ ist (BC70):

- Versicherungsunternehmen
 - Investmentfonds
- b) Erträge und Aufwendungen aus Verbindlichkeiten aus ausgegebenen Investmentverträgen mit Überschussbeteiligung, die gemäß IFRS 9 bilanziert werden; und
- c) Versicherungstechnische Finanzerträge und -aufwendungen, die nach IFRS 17 erfolgswirksam erfasst wurden.

Frage 3

Question 3—the operating category: income and expenses from investments made in the course of an entity's main business activities

Paragraph 48 of the Exposure Draft proposes that an entity classifies in the operating category income and expenses from investments made in the course of the entity's main business activities.

Paragraphs BC58–BC61 of the Basis for Conclusions describe the Board's reasons for this proposal.

Do you agree with the proposal? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 3

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Bericht eines eigenen Segments nach IFRS 8 (vgl. Para. B30): hohe Hürde für eine „Hauptgeschäftstätigkeit“
- Bedeutung von „*in the course of the entity's main business activity*“ erschließt sich erst aus BC60 → Beispiel zur besseren Verdeutlichung direkt in den Standard mit aufnehmen?
- Abgrenzung schwierig zwischen:
 - „in the course of its main business activities“
 - “main business activities”
- Abgrenzung bestimmter Geschäftsmodelle schwierig, z.B.:
 - Private Equity-Gesellschaft, die Mezzanine Finanzierung bereitstellt
 - “Finanzierung für Kunden” – Zinsüberschuss bei Retailern steuerungsrelevante Größe auf Segmentebene?

Frage 4

Question 4—the operating category: an entity that provides financing to customers as a main business activity

Paragraph 51 of the Exposure Draft proposes that an entity that provides financing to customers as a main business activity classify in the operating category either:

- income and expenses from financing activities, and from cash and cash equivalents, that relate to the provision of financing to customers; or
- all income and expenses from financing activities and all income and expenses from cash and cash equivalents.

Paragraphs BC62–BC69 of the Basis for Conclusions describe the Board's reasons for the proposals.

Do you agree with the proposal? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 4

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Kasuistische Fallunterscheidung für Erträge und Aufwendungen aus Zahlungsmitteln und -äquivalenten je nach Geschäftsmodell notwendig?

Ausgangssituation

Ausweis des Ergebnisanteils von nach der Equity-Methode bewerteten assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen:

- **Anteil der Unternehmen**, die Ergebnis aus at-Equity bewerteten assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen **nicht in ein berichtetes EBIT einbeziehen**:
 - ESMA Report: 67 % (vgl. [ESMA32-334-150](#))
 - IASB Analyse: 71 % (vgl. Appendix zu den Basis for Conclusions)
- **Berichterstattung deutscher DAX 30-Unternehmen:**

Individuell wesentliche at-Equity Beteiligungen?	EBIT	Finanzergebnis	Differenzierter Ausweis
Wesentliche Beteiligungen (IFRS 12.21(b)-Angaben)	BASF, Continental, Daimler, E.ON, MTU, RWE	BMW, Covestro, Deutsche Telekom, Lufthansa	HeidelbergCement
Keine wesentlichen Beteiligungen	Deutsche Börse, Deutsche Post, Fresenius, Fresenius Medical Care	Bayer, Henkel, Infineon, Linde, SAP, Siemens, Volkswagen	

Ergebnisanteil assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen



Klassifizierung als „integral“ vs. „nicht-integral“

Zeitpunkt der Klassifizierung
(IFRS 12.20A und 20B)

- Klassifizierung erfolgt zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes (*on initial recognition*)
- Eine Änderung der Klassifizierung erfolgt nur dann, wenn sich die Beziehung zum assoziierten Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen geändert hat.

Kriterien zur Klassifizierung
(IFRS 12.20D)

Eine **wesentliche Abhängigkeit** (*significant interdependency*) weist darauf hin, dass ein assoziiertes Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen ein integraler Bestandteil der Hauptgeschäftsaktivitäten des Unternehmens sind.

Beispiele für eine wesentliche Abhängigkeit sind:

- (a) das Vorhandensein **integrierter Geschäftseinheiten** (*having integrated lines of business*),
- (b) das **Führen eines gemeinsamen Namens oder einer Marke**,
- (c) das Bestehen einer **wesentlichen Lieferanten- oder Kundenbeziehung**.

Ermessensausübung erforderlich



Integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

„... erwirtschaften nicht eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Vermögenswerten des Unternehmens eine Rendite.“

Nicht-integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen

„... erwirtschaften eigenständig und weitgehend unabhängig von anderen Vermögenswerten des Unternehmens eine Rendite.“

Ergebnisanteil assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen



Ausweis in den primären Abschlussbestandteilen und Angaben im Anhang

Ausweis in den primären Abschlussbestandteilen	➤ Separater Posten jeweils für integrale und nicht-integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen, in: ➤ Bilanz, Para. 82(g) und 82(h) ➤ Gewinn- und Verlustrechnung, Para. 65(a)(iii), 65(a)(iv), 53 und B38 ➤ Sonstiges Ergebnis, Para. 75 ➤ Kapitalflussrechnung, IAS 7.16(c), 16(d) und 38A
Wesentliche Ermessenausübung (IFRS 12.20A)	➤ Wesentliche Ermessenausübungen und Annahmen im Rahmen der Klassifizierung eines assoziierten Unternehmens bzw. Gemeinschaftsunternehmen als integral bzw. nicht-integral sind offenzulegen (IFRS 12.20A).
Änderung der Klassifizierung (IFRS 12.20C)	➤ Erläuterung, inwiefern sich das Verhältnis zum Gemeinschaftsunternehmen bzw. assoziierten Unternehmen geändert hat, sodass eine Änderung der Klassifizierung vorzunehmen war ➤ Angabe der umgegliederten Beträge
Angaben nach IFRS 12.20 (IFRS 12.20E)	Die nach IFRS 12.20 geforderten Angaben zu Anteilen an assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen sind separat anzugeben für integrale und nicht-integrale assoziierte Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen.

Frage 7

Question 7—integral and non-integral associates and joint ventures

- (a) The proposed new paragraphs 20A–20D of IFRS 12 would define ‘integral associates and joint ventures’ and ‘non-integral associates and joint ventures’; and require an entity to identify them.
- (b) Paragraph 60(b) of the Exposure Draft proposes to require that an entity present in the statement of profit or loss a subtotal for operating profit or loss and income and expenses from integral associates and joint ventures.
- (c) Paragraphs 53, 75(a) and 82(g)–82(h) of the Exposure Draft, the proposed new paragraph 38A of IAS 7 and the proposed new paragraph 20E of IFRS 12 would require an entity to provide information about integral associates and joint ventures separately from non-integral associates and joint ventures.

Paragraphs BC77–BC89 and BC205–BC213 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for these proposals and discuss approaches that were considered but rejected by the Board.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Vom IASB diskutierte alternative Lösungsansätze:

- Ausweis der Ergebnisanteile von integralen assoziierten Unternehmen / Gemeinschaftsunternehmen innerhalb des *operating profit or loss* (BC82 f.)
- Ausweis von Wertminderungen sowie Veräußerungsgewinnen bzw. -verlusten im *operating profit or loss* (BC84 ff.)
- Ausweis der Cashflows von integralen assoziierten Unternehmen / Gemeinschaftsunternehmen in der Kapitalflussrechnung (BC207 f.)

Frage 7

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab (1/2):

Definition von integral / nicht-integral

- Sehr restriktive Definitionskriterien
- Sind die Kriterien für die Klassifizierung als „integral“ bzw. „nicht-integral“ geeignet für:
 - Forschungs-/Entwicklungskooperationen
 - Start Up-Unternehmen (vgl. ESMA Decision ref. [EECS/0114-06](#))
- Firmierung/Branding: Kriterium eröffnet Gestaltungsspielräume und wird unterschiedlichen Markenstrategien nicht gerecht
- Umfang der Leistungsbeziehungen nimmt vermutlich tendenziell mit der Größe der at Equity-Beteiligung ab (z.B. dann wenn diese über eigene Produktionsstandorte verfügt)?

Frage 7

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab (2/2):

- Separate Zwischensumme erforderlich? Oder würden zur Information der Abschlussadressaten nicht bereits zwei separate „*line items*“ genügen?
- Vom IASB diskutierte Alternative: Ausweis des Ergebnisanteils integraler assoziierter Unternehmen bzw. Gemeinschaftsunternehmen innerhalb des „*operating profit or loss*“
 - Für PE Investoren, Holdinggesellschaften: Hauptgeschäftsaktivität
- Folgewirkung für CGU-Abgrenzung nach IAS 36 in Bezug auf Anteile an (nicht integralen) assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen?

IDW RS HFA 40, Tz. 61: „*Ein assoziiertes Unternehmen erwirtschaftet regelmäßig unabhängige Zahlungsmittelzuflüsse und stellt damit i.d.R. eine zahlungsmittelgenerierende Einheit dar (IAS 28.43).*“
- Keine „Folge“-Änderung vorgesehen für:
 - Angaben gem. IFRS 8.23 und 24
 - Angaben über Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen (IAS 24.19)

Funktion der primären Abschlussbestandteile sowie des Anhangs



Vorgeschlagene Beschreibung der Funktionen

Ein Unternehmen verwendet die **Beschreibung der Funktionen** der primären Abschlussbestandteile sowie des Anhangs in den Para. 20-21, um zu entscheiden, ob Informationen in den **primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang** dargestellt werden sollten (Para. 22).

Bestandteile	Funktion
Primäre Abschlussbestandteile (Para. 11): (a) Ergebnisrechnung (b) Bilanz (c) Eigenkapitalveränderungsrechnung (d) Kapitalflussrechnung	Bereitstellung einer strukturierten und vergleichbaren Zusammenfassung der erfassten Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Erträge und Aufwendungen sowie Cashflows (Para. 20).
Anhang (Para. B3 und B4): • Aufgliederung der erfassten Posten • Beschreibung der Art der erfassten Posten • Informationen zu den Methoden, Annahmen und Ermessenausübungen bei Ansatz / Bewertung der Posten • Informationen zu Art / Umfang nicht erfasster Posten • Informationen zum Risiko Exposure (wie. z.B. Markt- oder Kreditrisiken) aus erfassten und nicht erfassten Posten	Erläuterung und Ergänzung der primären Abschlussbestandteile (Para. 21), d.h.: a) Bereitstellung weiterer Informationen, um die in den primären Abschlussbestandteilen enthaltenen Posten zu verstehen; und b) Ergänzung der primären Abschlussbestandteile mit anderen Informationen, die zur Erfüllung der Zielsetzung Abschlusses erforderlich sind.

Aggregation und Disaggregation



Vorschlag übergeordneter Prinzipien der Aggregation und Disaggregation

Prinzipien der Aggregation und Disaggregation (Para. 25):

In den primären Abschlussbestandteilen oder im Anhang sind **Art und Betrag jeder wesentlichen Gruppe** von Vermögenswerten, Schulden, Eigenkapital, Erträgen und Aufwendungen sowie Cashflows anzugeben. Hierzu sind Transaktionen und andere Ereignisse zu aggregieren.

- Posten sollen **anhand gemeinsamer Merkmale klassifiziert und aggregiert** werden.
- Posten, die **keine gemeinsamen Merkmale** aufweisen, sollen **nicht aggregiert** werden.
- Die Aggregation und Disaggregation darf **nicht zu einer Verschleierung relevanter Information** oder einer **Beeinträchtigung der Verständlichkeit** der Informationen im Abschluss führen.

Verwendete Definitionen (Appendix A)

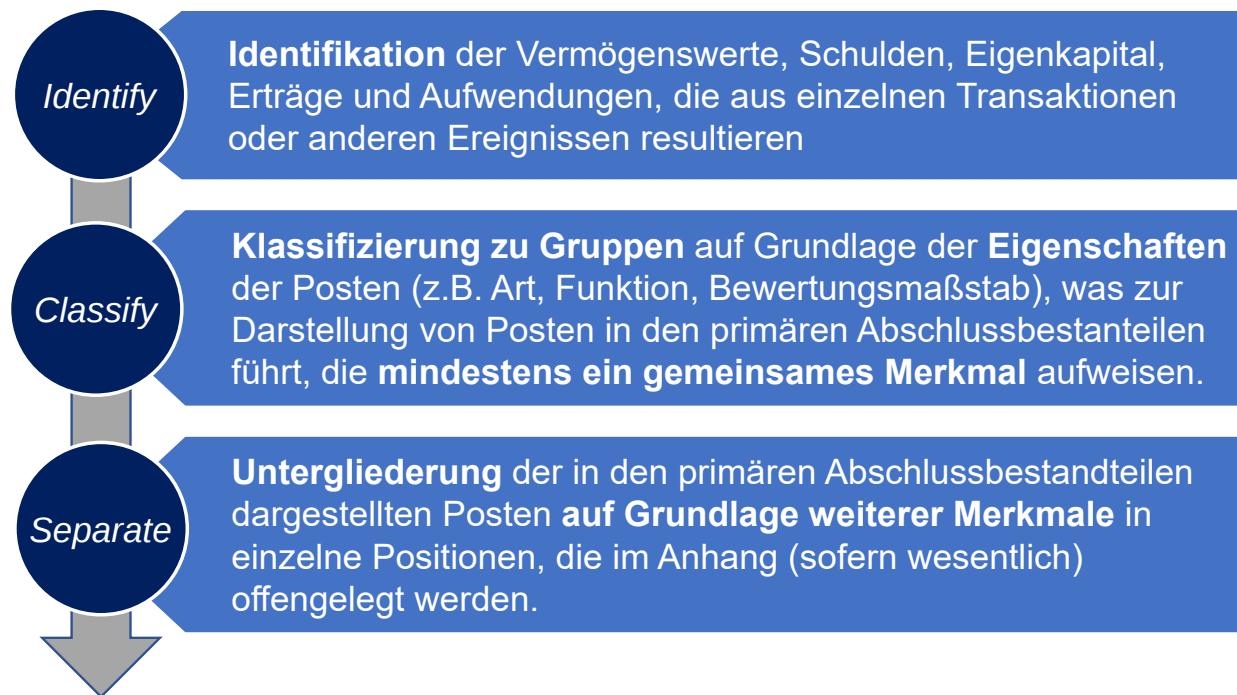
Klassifizierung	die Sortierung der Vermögenswerte, Schulden, des Eigenkapitals, der Aufwendungen und Erträge und der Cashflows auf der Grundlage gemeinsamer Merkmale (vgl. auch CF 7.7)
Aggregation	die Zusammenfassung von einzelnen Posten, die gemeinsame Merkmale aufweisen und zusammen klassifiziert werden (vgl. auch CF 7.20)
Disaggregation	die Trennung eines Postens oder einer Gruppe von Posten in unterschiedliche Bestandteile

Aggregation und Disaggregation



Anwendung der Grundsätze der Aggregation und Disaggregation

Bei der **Anwendung der Grundsätze der Aggregation und Disaggregation** sind die folgenden Schritte in Betracht zu ziehen – diese sind jedoch nicht zwingend sequentiell zu durchlaufen (Para. B6, B7):



Beispiel (Para. B10):

- *Identify* – Wesentliche Bestände an finanziellen Vermögenswerten
- *Classify* – Aggregation aller finanziellen Vermögenswerte, die erfolgswirksam zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden, in der Bilanz
- *Separate* – Disaggregation im Anhang in Eigenkapital- und Schuldinstrumente
- Prüfung, ob eine weitere Untergliederung im Anhang vorzunehmen ist.

Aggregation und Disaggregation



Aggregation unwesentlicher Posten

Die Bezeichnung von Posten in den primären Abschlussbestandteilen und im Anhang soll die Merkmale dieser Posten glaubwürdig abbilden (Para. 26).

Unwesentliche Posten, **die keine gemeinsamen Merkmale** aufweisen, dürfen aggregiert werden. Eine Beschreibung eines Postens als „*Sonstiges*“ führt jedoch nicht ohne weitere Informationen zu einer glaubwürdigen Darstellung (Para. 27). Für eine glaubwürdige Darstellung ist wie folgt vorzugehen:

- a) Aggregation unwesentlicher Posten mit anderen Posten, die gemeinsame Merkmale** aufweisen und in einer Art und Weise beschrieben werden können, welche die Merkmale des aggregierten Postens glaubwürdig abbildet; oder
- b) Aggregation unwesentlicher Posten mit anderen Posten, die keine gemeinsamen Merkmale** aufweisen, jedoch einer Art und Weise beschrieben werden können, welche die Merkmale des unterschiedlichen Einzelposten glaubwürdig abbildet

Sofern die Schritte a) und b) nicht zu einer glaubwürdigen Darstellung der Beschreibung führen, sind im Anhang Informationen zur Zusammensetzung der aggregierten Posten offenzulegen.

Frage 8

Question 8—roles of the primary financial statements and the notes, aggregation and disaggregation

- (a) Paragraphs 20–21 of the Exposure Draft set out the proposed description of the roles of the primary financial statements and the notes.
- (b) Paragraphs 25–28 and B5–B15 of the Exposure Draft set out proposals for principles and general requirements on the aggregation and disaggregation of information.

Paragraphs BC19–BC27 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for these proposals.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 8

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Definition der *Primary Financial Statements* (Para. 11) umfasst nicht die Vorjahresvergleichszahlen
 - Bezugspunkt der Aggregation und Disaggregation nur aktuelle Berichtsperiode?
- Freiheitsgrade bei Bezeichnung von Posten und Abschlussbestandteilen (Para. 10, 12) konform mit Zielsetzung des IASB (Vergleichbarkeit/Transparenz) bzw. noch zeitgerecht (ESEF)?
- Zielsetzung des IASB: Verbesserung der Vergleichbarkeit mit Fokus auf die Ergebnisrechnung
 - Betrachtung der Darstellung in der Kapitalflussrechnung jedoch vom Projekt ausgenommen
 - Grundsätze der Aggregation und Disaggregation gelten jedoch für Abschluss insgesamt (inkl. Segmentbericht, Kapitalflussrechnung,...)

Stellungnahme des DRSC zum IASB DP/2017/1 *Disclosure Initiative – Principles of Disclosure* vom 27. September 2017, Section 3:

- Zustimmung zu den Vorschlägen (Funktion primärer Abschlussbestandteile vs. Anhang)
- Empfehlung klarzustellen, dass keine Qualitätsunterschiede bestehen zwischen den Informationen in den primären Abschlussbestandteilen sowie im Anhang (auch im Hinblick auf Prüfungssicherheit)

Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren



Verpflichtung zur Aufgliederung der Aufwendungen in der GuV

Ein Unternehmen hat die erfassten **Aufwendungen in der Kategorie „Operating“ der Gewinn- und Verlustrechnung aufzugliedern** und dabei Gliederungskriterien anzuwenden, die entweder auf der Art der Aufwendungen (Gesamtkostenverfahren) oder auf den Funktionsbereichen innerhalb des Unternehmens (Umsatzkostenverfahren) beruhen (Para. 68).

Gesamtkostenverfahren (Para. 69)	Umsatzkostenverfahren (Para. 70)
... liefert Informationen über Aufwendungen, die sich aus den hauptsächlichen Inputs ergeben, die zur Ausführung der Geschäftsaktivitäten eines Unternehmens verbraucht werden, ohne Bezug zu nehmen auf die Zuordnung dieser Ausgaben zu den Funktionsbereichen innerhalb des Unternehmens.	... allokiert und fasst betriebliche Aufwendungen entsprechend der Aktivität, auf die sich der Posten bezieht, zusammen.
Aufwendungen für Materialien, wie z.B.: • Rohstoffe, • Mitarbeiter (Personalaufwand), • Equipment (Abschreibungen) oder • immaterielle Vermögenswerte (Amortisationen)	Bspw. sind die Umsatzkosten ein funktionaler Posten, der die Aufwendungen zusammenfasst, die sich auf die Produktion oder andere umsatzgenerierende Aktivitäten beziehen, wie z.B. Rohstoffe, Personalaufwendungen, Abschreibungen oder Amortisation.

Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren



Leitlinien zur Bestimmung der anzuwendenden Methode

Die Aufgliederung der erfassten Aufwendungen soll nach der Methode erfolgen, **die den Abschlussadressaten die nützlichsten Informationen liefert** (Para. 68).

Im Rahmen der Entscheidung, welche Methode die nützlichsten Informationen bereit stellt, ist Folgendes zu würdigen (Para. B45):

- a) welche Methode liefert den Abschlussadressaten die nützlichsten **Informationen über die Komponenten und Treiber der Rentabilität des Unternehmens** (*key components or drivers of the entity's profitability*),
- b) welche Methode repräsentiert am ehesten die **Art und Weise, wie das Unternehmen geführt wird und wie das Management intern berichtet**,
- c) **branchenübliche Praxis**,
- d) ob eine **Allokation der Aufwendungen zu Funktionsbereichen willkürlich** wäre und daher keine ausreichend glaubwürdige Darstellung liefern würde. In diesem Fall ist das Gesamtkostenverfahren anzuwenden.

Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren



Angaben bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens

Note 1—Analysis of operating expenses by nature

The following table analyses operating expenses included in the statement of profit or loss using the nature of expense method. Other miscellaneous expenses consist of several unrelated immaterial amounts, the largest of which is travel expenses of currency units (CU) 700 (20X2) and CU560 (20X1).

		(in currency units)	
	Note	20X2	20X1
Changes in inventories of finished goods and work in progress		3,000	(3,700)
Raw material used		(146,000)	(143,200)
Reversal of inventory write-downs	2	—	4,400
Employee benefits	2	(107,000)	(104,600)
Depreciation		(27,000)	(26,500)
Amortisation		(5,500)	(5,300)
Impairment of property, plant and equipment	2	(5,000)	(4,500)
Impairment losses on trade receivables		(4,500)	(3,800)
Property taxes	2	(5,200)	(5,100)
Litigation expenses	2	(1,900)	(5,200)
Gains (losses) on derivatives ^(a)		(5,500)	2,200
Other miscellaneous expenses		(4,930)	(3,210)
Operating expenses total		<u>(309,530)</u>	<u>(298,510)</u>

(a) 'Gains (losses) on derivatives' consists of gains and/or losses on derivatives used to manage risks related to manufacturing activity for which hedge accounting has not been applied.

Ausdehnung der Anhangangaben bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (Para. 72, B47 und B48):

- Zusätzliche Aufgliederung der gesamten betrieblichen Aufwendungen nach dem Gesamtkostenverfahren an einer Stelle im Anhang (*in a single note*)
- Aufgliederung ist insgesamt vorzunehmen, d.h. keine Aufgliederung der einzelnen funktionalen Posten nach Art der Aufwendungen
- Exemplarische Anhangangabe in den Illustrative Examples

Gesamtkosten- vs. Umsatzkostenverfahren



Verbot von Mischformen aus Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren

Ein Unternehmen darf **keine Mischform** aus Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren verwenden, **es sei denn, Para. B47 sieht dieses vor** (Para. B46).

- Die in Para. 65 genannten Posten sind unabhängig von der verwendeten Darstellungsmethode in der GuV darzustellen (Para. B47).

In der Gewinn- und Verlustrechnung darzustellende Posten (Para. 65):

a) Posten gem. IFRS „General Presentation and Disclosures“

- i. Umsatzerlöse
- ii. Erträge und Aufwendungen aus Finanzierungsaktivitäten
- iii. Ergebnisanteil integraler assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
- iv. Ergebnisanteil nicht integraler assoziierter Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen
- v. Ertragsteuern
- vi. Ergebnis aus aufgegebenen Geschäftsbereichen
- vii. **Umsatzkosten**

b) Posten in Zusammenhang mit IFRS 9:

- i. Zinserträge - nach der Effektivzinsmethode ermittelt
- ii. Wertminderungen (inkl. Wertaufholung) nach IFRS 9.5.5;
- iii. Gewinne und Verluste aus der Ausbuchung von finanziellen Vermögenswerten, die zu fortgeführten AK bilanziert werden
- iv. Gewinne/Verluste aus der Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte von der Kategorie „zu fortgeführten Anschaffungskosten“ → FVTPL
- v. Kumulierte Gewinne/Verluste aus der Umklassifizierung finanzieller Vermögenswerte von der Kategorie FVOCI → FVTPL

Frage 9

Question 9—analysis of operating expenses

Paragraphs 68 and B45 of the Exposure Draft propose requirements and application guidance to help an entity to decide whether to present its operating expenses using the nature of expense method or the function of expense method of analysis. Paragraph 72 of the Exposure Draft proposes requiring an entity that provides an analysis of its operating expenses by function in the statement of profit or loss to provide an analysis using the nature of expense method in the notes.

Paragraphs BC109–BC114 of the Basis for Conclusions describe the Board's reasons for the proposals.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 9

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Leitlinien bzw. zusätzliche Angabevorschriften notwendig, sofern die **Darstellungsmethode geändert wird** (Wechsel vom Gesamt- zum Umsatzkostenverfahren und umgekehrt)?
- Klärung des **Verhältnisses von Para. B15 zum Verbot einer Mischform** aus Gesamt- und Umsatzkostenverfahren (Para. B46, B47). Vgl. z.B.:
 - [ESMA Decision ref EECS/0213-06](#) – Ausweis Inventory PPA Step Up als Bestandteil der Umsatzkosten
 - [IFRS IC Agenda Entscheidung Mai 2014](#) – u.a. Betreff: Ausweis außerplanmäßiger Abschreibungen auf Entwicklungskosten als Bestandteil der Umsatzkosten
 - BC107 – Entscheidung des IASB, keine *line items* zu Abschreibungen sowie Forschungs- und Entwicklungskosten vorzuschreiben
- Ein Anlass zur Überarbeitung war der „Freiheitsgrad“ der bisherigen Anforderungen in IAS 1
 - Auch in Bezug auf die Eigenkapitalveränderungsrechnung wird der „Ort der Angabe“ z.T. offengelassen (vgl. Para. 89 bis 94 bzw. IAS 1.106 bis 110)

Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen



Definition

Definition - Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen (Para. 100, B67, Appendix A):

- Erträge und Aufwendungen mit **begrenzter prognostischer Aussagekraft**.
- D.h., es kann vernünftigerweise erwartet werden, dass ähnliche Erträge oder Aufwendungen **über mehrere zukünftige Berichtsperioden nicht anfallen werden**.

Konkretisierung der Definition (Para. B68, B69):

- der Art nach ungewöhnlich (*by type*)
- der Höhe nach ungewöhnlich (*by amount*) – Beurteilung anhand Bandbreite möglicher Ergebnisse, die vernünftigerweise für den betrachteten Aufwand oder Ertrag erwartet werden können

Erwartungen über die Zukunft – nicht das Eintreten in der Vergangenheit – determinieren die Einstufung (Para. B70):

- Es ist möglich, dass Erträge oder Aufwendungen, die zu in früheren Berichtsperioden berichteten Erträgen oder Aufwendungen vergleichbar sind, als ungewöhnlich eingestuft werden
- abhängig von Gegebenheiten und Umständen des Unternehmens (Para. B71)

Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen

Anhangangaben



Angaben zu ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen (Para. 101):

Ein Unternehmen hat an einer einzigen Stelle im Anhang folgende Angaben zu machen:

- (a) den **Betrag jedes Postens** von ungewöhnlichen Erträgen oder Aufwendungen, der in der Berichtsperiode erfasst wurde;
- (b) eine **verbale Beschreibung der Transaktionen oder anderer Ereignisse**, die zur Erfassung Erträge und Aufwendungen geführt haben und warum die Erträge und Aufwendungen über mehrere zukünftige Berichtsperioden nicht erneut anfallen werden;
- (c) den **Posten in der Ergebnisrechnung**, in dem die ungewöhnlichen Erträge und Aufwendungen jeweils enthalten sind; und
- (d) eine **Aufgliederung der ungewöhnlichen Aufwendungen nach dem Gesamtkostenverfahren**, sofern das Unternehmen das Umsatzkostenverfahren anwendet.

Vorjahresvergleichsangaben umfassen nur solche Erträge und Aufwendungen, die in der Vergleichsperiode als „ungewöhnlich“ klassifiziert wurden (Para. B74).

Frage 10

Question 10—unusual income and expenses

- (a) Paragraph 100 of the Exposure Draft introduces a definition of ‘unusual income and expenses’.
- (b) Paragraph 101 of the Exposure Draft proposes to require all entities to disclose unusual income and expenses in a single note.
- (c) Paragraphs B67–B75 of the Exposure Draft propose application guidance to help an entity to identify its unusual income and expenses.
- (d) Paragraphs 101(a)–101(d) of the Exposure Draft propose what information should be disclosed relating to unusual income and expenses.

Paragraphs BC122–BC144 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for the proposals and discuss approaches that were considered but rejected by the Board.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen

DRSC Stellungnahme zum IASB DP/2017/1



Stellungnahme des DRSC zum IASB DP/2017/1 Disclosure Initiative – Principles of Disclosure vom 27. September 2017, Section 5:

- Zustimmung zu den vorläufigen Sichtweisen des IASB
- Abschlussadressaten würden von einer stärkeren Standardisierung der Darstellung „ungewöhnlicher“ oder „seltener“ Posten profitieren
- Im Idealfall sollten zusätzliche Leitlinien des IASB die Berichterstattung von alternativen Leistungskennzahlen, die nicht den IFRS entsprechen, verdrängen.
- Klassifizierung bleibt ermessensbehaftet – Es sollten daher Grenzen gesetzt werden, inwieweit ein Posten nicht als „ungewöhnlich“ oder „selten“ angesehen wird.
- Angaben sollten sicherstellen, dass ein Abschlussadressat die Auswirkungen von „ungewöhnlichen“ Posten, die er - im Gegensatz zum berichtenden Unternehmen - nicht als ungewöhnlich oder selten ansieht, nachjustieren kann.
- Terminologie, die von den Abschlusserstellern verwendet werden darf, sollte limitiert werden.
- Die Anforderungen sollten sich nicht nur auf die Ergebnisrechnung beziehen, sondern auch auf andere primäre Abschlussbestandteile

Frage 10

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

Definition ungewöhnlicher Erträge und Aufwendungen

- Angaben sinnvoll in Bezug auf „ungewöhnliche“ Ertragsteuern oder Finanzierungsaufwendungen?
 - Zielsetzung der Angaben: Erhöhung des prognostischen Aussagegehalts
- Verweis auf den Grundsatz einer „neutralen Darstellung“ explizit mit aufnehmen, um einer einseitigen Klassifizierung von Aufwendungen als „ungewöhnlich“ vorzubeugen? (BC130)
- BC134: Art des zugrundeliegenden Geschäftsvorfalles, der ursächlich für die ungewöhnlichen Aufwendungen und Erträge war, ist nicht entscheidend für die Klassifizierung als „ungewöhnlich“
 - Aufnahme einer entsprechenden Klarstellung direkt im IFRS Standard selbst?

Folgeänderungen an IAS 34:

- Änderung an IAS 34.16A(c) schränkt die Erläuterungspflicht auf „ungewöhnliche Erträge und Aufwendungen“ ein
- Gem. BC224 hat sich der IASB dagegen entschieden, in Zwischenberichten zusätzliche Aufgliederungen nach dem Gesamtkostenverfahren zu verlangen. Gleichwohl sieht IAS 34.16A(c) die Angaben zu ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen im Zwischenbericht entsprechend Para. 100 vor.

Management Performance Measures (MPMs)



Definition

Definition (Para. 103, Appendix A)

Management Performance Measures sind **Zwischensummen aus Erträgen und Aufwendungen**, die

- a) in der **öffentlichen Kommunikation außerhalb des Abschlusses** verwendet werden,
- b) die nach den IFRS Standards vorgeschriebenen **Summen oder Zwischensummen der GuV ergänzen**, und
- c) die **Sicht des Managements** in Bezug auf einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens verdeutlichen.

Keine MPMs gem. o.g. Definition (Para. B80)	Ausnahmen (Para. 104)
• Posten oder Zwischensummen, die nur aus Erträgen oder nur aus Aufwendungen bestehen (z.B. bereinigter Umsatz) • Bilanzkennzahlen • Verhältniskennzahlen (z.B. ROCE) • Wachstumskennzahlen (z.B. Umsatzwachstum) • Kennzahlen zur Liquidität / Cashflows (z.B. Free Cashflow) • Nicht-finanzielle Leistungskennzahlen	• in Para. 60 oder 73 vorgeschriebenen Summen oder Zwischensummen der Gesamtergebnisrechnung • Bruttoergebnis (<i>gross profit</i>) bzw. vergleichbare Kennzahlen (wie z.B. Zinsüberschuss; vgl. Para. B78) • Betriebliches Ergebnis vor Abschreibungen und Amortisationen • Ergebnis aus fortzuführenden Aktivitäten • Ergebnis vor Ertragsteuern

Hingegen sind zusätzlich berichtete Zwischensummen Management Performance Measures (Para. 109, B81).

Management Performance Measures (MPMs)

Vergleich zu den ESMA APM Guidelines



Definition von APMs in den ESMA APM Guidelines

Definition (Tz. 17)	Alternative Leistungskennzahlen (APM) werden als Finanzkennzahlen der vergangenen oder zukünftigen finanziellen Leistung, Finanzlage oder Cashflows, ausgenommen Finanzkennzahlen, die im einschlägigen Rechnungslegungsrahmen definiert oder ausgeführt sind, verstanden.
Beispiele für APMs (Tz. 17)	APM werden üblicherweise aus den in Übereinstimmung mit dem einschlägigen Rechnungslegungsrahmen erstellten Abschlüssen abgeleitet (oder beruhen auf diesen); in den meisten Fällen werden dabei Beträge von den in den Abschlüssen vorgelegten Zahlen abgezogen oder hinzugerechnet. Beispiele von APM umfassen: operatives Ergebnis, Cash Earnings, Ergebnis vor Einmalaufwendungen, EBITDA, Nettoverschuldung, organisches Wachstum, o.Ä., die Anpassungen von Posten in der Gesamtergebnisrechnung, Bilanz oder Kapitalflussrechnung bezeichnen.
Keine APMs sind (Tz. 19)	• Kennzahlen, die im einschlägigen Rechnungslegungsrahmen definiert oder ausgeführt sind (z.B. Umsatz), • physische oder nicht-finanzielle Kennzahlen (z.B. Anzahl an Mitarbeitern, Umsatz pro Quadratmeter) oder soziale und umweltbezogene Kennzahlen (z.B. Treibhausgasemissionen), • Angaben zu bedeutenden Beteiligungen, dem Erwerb oder der Veräußerung eigener Anteile und der Gesamtzahl der Stimmrechte, und • Informationen über die Einhaltung von vertraglichen Bedingungen oder gesetzlichen Anforderungen oder die Grundlage der Berechnung der Vergütung von Vorstand und Führungskräften.

Management Performance Measures (MPMs)



Angaben im Anhang

Ein Unternehmen hat Informationen zu MPMs an einer Stelle im Anhang offenzulegen. Diese muss eine **Erklärung** enthalten, dass die **MPMs die Sicht des Managements auf einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens darstellen** und nicht unbedingt mit Kennzahlen anderer Unternehmen vergleichbar sind.

Darüber hinaus ist im Anhang anzugeben (Para. 106):

- (a) eine **Beschreibung, warum die MPM die Sichtweise des Managements** auf die finanzielle Leistung vermittelt, einschließlich einer Erklärung von:
 - (i) wie die Kennzahl berechnet wird (inkl. einer Erklärung der dabei verwendeten Prinzipien, Konventionen, Regeln und Praktiken; vgl. Para. B84), und
 - (ii) wie die Kennzahl nützliche Informationen über die Leistung des Unternehmens liefert,
- (b) eine **Überleitung** zwischen der MPM und der am direktesten vergleichbaren Zwischensumme oder Gesamtsumme der Gewinn- und Verlustrechnung gem. Para. 104,
- (c) die **Auswirkungen** auf die **Ertragsteuern** sowie die **nicht beherrschende Anteile** für jeden in der Überleitungsrechnung ausgewiesenen Posten, und
- (d) wie das Unternehmen die **Ertragsteuereffekte ermittelt hat**.

Management Performance Measures (MPMs)



Darstellungsgrundsätze

Allgemeine Darstellungsgrundsätze auch für MPMs anzuwenden, insbesondere (vgl. BC158):

- Glaubwürdige Darstellung
- Aggregation und Disaggregation (vgl. auch Para. B85)
- Vergleichsinformationen
- Stetigkeit

Darüber hinaus sollen Management Performance Measures (Para. 105):

- (a) die Aspekte der finanziellen Leistung des Unternehmens für den Abschlussadressaten **glaubwürdig abbilden**; und
- (b) in einer **klaren und verständlichen** Weise beschrieben werden, die den Abschlussadressaten nicht irreführt.

Ein Unternehmen darf **keine Spalten** zur Darstellung von Management Performance Measures **in der Ergebnisrechnung** verwenden (Para. 110).

Änderungen in der Berichterstattung von Management Performance Measures (Para. 108)

Sofern ein Unternehmen die Berechnung eines MPMs verändert, eine neue MPM einführt oder eine bisher berichtete MPM entfernt, ist offenzulegen:

- (a) eine **angemessene Erklärung** für die Abschlussadressaten, um die Änderung, das Hinzufügen oder Entfernen der MPM und deren Auswirkungen verstehen zu können;
- (b) die **Gründe** für die Änderung, das Hinzufügen oder Entfernen; und
- (c) **angepasste Vergleichsinformationen**, um die Änderung, das Hinzufügen oder Entfernen von MPMs widerzuspiegeln.

Management Performance Measures (MPMs)

Vergleich mit den Grundsätzen der ESMA APM Guidelines



Grundsätze der ESMA APM Guidelines

**Veröffentlichungs-
grundsätze (Tz. 20)**

**Darstellung
(Tz. 21-25)**

**Unverzerrte
Darstellung (Q&A 17)**

**Überleitungsrechnung
(Tz. 26-32)**

**Erläuterung der
Verwendung von APM
(Tz. 33-34)**

**Präsenz und
Darstellung von APM
(Tz. 35-36)**

**Vergleichswerte
(Tz. 37-40)**

**Konsistenz
(Tz. 41-44)**

**Einhaltung der
Leitlinien durch
Verwendung von
Verweisen (Tz. 45-48)**

Management Performance Measures (MPMs)

Folgeänderungen an anderen IFRS Standards



IAS 33 – Ergebnis je Aktie

Vorgeschlagen werden die Para. IAS 33.73B und 73C in Bezug auf die **Berichterstattung von** (zusätzlich zum unverwässerten und verwässerten Ergebnis je Aktie) sog. „*per share measures of performance*“. IAS 33.73B und 73C sollen die bisherigen Para. IAS 33.73 und 73A ersetzen.

Die **Berichterstattung** von „*per share measures of performance*“ ist limitiert auf die **folgenden Zählergrößen** (IAS 33.73B):

- a) eine Summe oder Zwischensumme gem. Para. 104
- b) eine berichtete Management Performance Measure i.S. von Para. 106

Zusätzliche Anforderungen und Angaben für „*per share measures of performance*“ (IAS 33.73C):

- a) Unverwässertes und verwässertes Ergebnis sind gleichrangig anzugeben.
- b) Die Berechnung hat unter Verwendung des gemäß IAS 33 ermittelten gewichteten Durchschnitts von Stammaktien zu erfolgen.
- c) Die Angabe der „*per share measures of performance*“ darf ausschließlich im Anhang, nicht in den primären Abschlussbestandteilen erfolgen.

Management Performance Measures (MPMs)

Folgeänderungen an anderen IFRS Standards



IAS 34 – Zwischenberichterstattung

Vorgeschlagen werden die folgenden Änderungen in IAS 34.16A in Bezug auf die Angabepflichten in einem Zwischenbericht:

- c) **Angaben zu „ungewöhnlichen Posten“** wie in Para. 100 des IFRS „*General Presentation and Disclosures*“ vorgeschrieben
- m) **Angaben zu Management Performance Measures** wie in Para. 106 des IFRS „*General Presentation and Disclosures*“ vorgeschrieben

Keine Duplizierung von Angaben in Bezug auf Management Performance Measures erforderlich, die bereits im letzten Geschäftsbericht enthalten waren (z.B. Erklärung des Managements, warum eine Kennzahl einen Aspekt der finanziellen Leistung des Unternehmens widerspiegelt; BC221).

Management Performance Measures (MPMs)



Frage 11

Question 11—management performance measures

- (a) Paragraph 103 of the Exposure Draft proposes a definition of ‘management performance measures’.
- (b) Paragraph 106 of the Exposure Draft proposes requiring an entity to disclose in a single note information about its management performance measures.
- (c) Paragraphs 106(a)–106(d) of the Exposure Draft propose what information an entity would be required to disclose about its management performance measures.

Paragraphs BC145–BC180 of the Basis for Conclusions describe the Board’s reasons for the proposals and discuss approaches that were considered but rejected by the Board.

Do you agree that information about management performance measures as defined by the Board should be included in the financial statements? Why or why not?

Do you agree with the proposed disclosure requirements for management performance measures? Why or why not? If not, what alternative disclosures would you suggest and why?

Frage 11

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

Definition von MPMs

- Vorschlag: stärkere Ausrichtung der Definition am „*management view*“ (vgl. BC146)
 - Grund für Begrenzung von MPMs auf **Zwischensummen** aus Erträgen und Aufwendungen?
 - Grund für Begrenzung von MPMs auf **Ergebnis-Kennzahlen** (BC154: Begrenzung des Scope des Projekts auf Verbesserung der Ergebnisrechnung)?
- Kasuistische Einzelfallausnahmen in Para. 104 (z.B. *gross profit*)

„Providing a reconciliation for such measures would not provide additional information because their purposes and relationship to totals or subtotals specified by IFRS Standards are well understood and would usually be apparent from their presentation in the statement(s) of financial performance.“ (BC170)

Darstellungsgrundsätze

- Aufnahme eines Verweises (wie in BC158) auf die allgemeinen Darstellungsgrundsätze?
- Detaillierungsgrad: gewisse Flexibilität (Grundsatz der Aggregation und Disaggregation)

Angabepflichten

- Erfüllung der Angabepflichten durch *cross-reference* auf andere Berichtsinstrumente (vgl. z.B. IFRS 7.B6; ESMA APM Guideline, Tz. 45 „*compliance by reference*“)

Überlegungen des IASB in Bezug auf ein EBITDA

Darstellung eines EBITDA als Zwischensumme in der Ergebnisrechnung (BC172)

- Überlegungen des IASB, ein EBITDA zu definieren
- EBITDA in praxi nicht branchenübergreifend verwendet (z.B. Finanzbranche) und zudem uneinheitlich berechnet
- Mischform von Gesamt- und Umsatzkostenverfahren bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens
- Ergebnis der Überlegungen:
 - Keine Vorgabe einer Zwischensumme „EBITDA“ in der Ergebnisrechnung
 - „EBITDA“-Kennzahlen fallen grundsätzlich unter die Definition von Management Performance Measures

Ausnahme der EBITDA-Kennzahl von den Angabepflichten für MPMs (BC173)

- Überlegung des IASB, ob ein „*operating profit or loss before depreciation and amortization*“ berechnete Kennzahl ähnliche Informationen wie ein EBITDA liefert.

*„However, the Board concluded it should not describe operating profit or loss before depreciation and amortisation as EBITDA. **To do so would imply that operating profit or loss is the same as earnings before interest and tax which is not the case [...].**“*
- Entscheidung des IASB: Aufnahme des „*operating profit or loss before depreciation and amortization*“ in die Liste der “IFRS specified subtotals” in Para. 104.

Frage 12

Question 12—EBITDA

Paragraphs BC172–BC173 of the Basis for Conclusions explain why the Board has not proposed requirements relating to EBITDA.

Do you agree? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Begründung der Ausnahme einzelner Kennzahlen von den Angabepflichten zu Management Performance Measures - fehlende Prinzipienorientierung

Vorgeschlagene Änderungen an IAS 7

Ausgangssituation



Ausweis gezahlter bzw. erhaltener Zinsen sowie Dividenden (Analyse von 100 Geschäftsberichten der Geschäftsjahre 2017-18)

Table A.7.1—Classification of interest received in the statement of cash flows	Banking and insurance	Other industries	Total number of entities
Operating cash flows	9	47	56
Investing cash flows	1	29	30
Financing cash flows	-	1	1
Classification unclear	5	8	13
Total	15	85	100

Table A.7.2—Classification of interest paid in the statement of cash flows	Banking and insurance	Other industries	Total number of entities
Operating cash flows	8	51	59
Investing cash flows	-	-	-
Financing cash flows	3	31	34
Classification unclear	4	3	7
Total	15	85	100

Table A.7.3—Classification of dividends received in the statement of cash flows	Banking and insurance	Other industries	Total number of entities
Operating cash flows	6	32	38
Investing cash flows	3	38	41
Financing cash flows	-	-	-
Classification unclear	6	15	21
Total	15	85	100

Table A.7.4—Classification of dividends paid in the statement of cash flows	Banking and insurance	Other industries	Total number of entities
Operating cash flows	1	2	3
Investing cash flows	-	-	-
Financing cash flows	11	78	89
Classification unclear	3	5	8
Total	15	85	100

Quelle: IFRS Foundation

Vorgeschlagene Änderungen an IAS 7

Abschaffung von Ausweiswahlrechten



- **Ausgangspunkt** der Kapitalflussrechnung: „*operating profit or loss*“ (IAS 7.18(b))
- Abschaffung der Ausweiswahlrechte für **Cashflows aus gezahlten bzw. erhaltenen Zinsen sowie Dividenden**
- Ausweisvorgaben zielen auf eine (weitgehende) Kohärenz mit dem Ausweis der korrespondierenden Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung ab:

Cashflows aus:	Grundsätzliche Vorgabe	Bestimmte Geschäftsmodelle*
Gezahlte Zinsen	Finanzierungstätigkeit (IAS 7.34A(a))	• Ausweis in einem einzigen Tätigkeitsbereich („<i>Operating</i>“, „<i>Investing</i>“ oder „<i>Financing</i>“) in der Kapitalflussrechnung (IAS 7.34B) • Ausweis hängt davon ab, in welcher Kategorie in der GuV die entsprechenden Aufwendungen bzw. Erträge ausgewiesen werden (IAS 7.34C) • Erfolgt der Ausweis in der GuV in mehreren Kategorien: Wahlrecht (IAS 7.34C)
Erhaltene Zinsen	Investitionstätigkeit (IAS 7.34A(b))	
Erhaltene Dividenden	Investitionstätigkeit (IAS 7.34A(b))	
Gezahlte Dividenden	Finanzierungstätigkeit (IAS 7.33A)	

* „Finanzierung von Kunden“ als Hauptgeschäftsaktivität sowie „Tätigen von Investments“ im Rahmen der Hauptgeschäftsaktivität

Vorgeschlagene Änderungen an IAS 7

Darstellung und Ausweis gem. DRS 21 *Kapitalflussrechnung*



- **Ausgangspunkt** der Kapitalflussrechnung: **Periodenergebnis** (nach Steuern)
- Sofern abweichend nicht vom Periodenergebnis ausgegangen wird, ist auf das Periodenergebnis überzuleiten (Tz. 41)
- Ausweis der **Cashflows** aus erhaltenen/gezahlten **Zinsen und Dividenden**:

	Grundsätzliche Vorgabe	Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute
Gezahlte Zinsen	Finanzierungstätigkeit (Tz. 48)	Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit (Tz. A2.17)
Erhaltene Zinsen	Investitionstätigkeit (Tz. 44)	
Erhaltene Dividenden	Investitionstätigkeit (Tz. 44)	
Gezahlte Dividenden	Finanzierungstätigkeit (Tz. 48)	Finanzierungstätigkeit (Tz. A2.23)

„Die [...] Zuordnung von erhaltenen Zinsen und erhaltenen Dividenden zum Cashflow aus der Investitionstätigkeit ist damit begründet, dass diese Erträge als Entgelt für die Kapitalüberlassung in Form auf der Aktivseite ausgewiesenen Investitionen (ausgereichte Kredite oder Beteiligungen) interpretiert werden.“ (DRS 21, Tz. B25)

Frage 13

Question 13—statement of cash flows

- (a) The proposed amendment to paragraph 18(b) of IAS 7 would require operating profit or loss to be the starting point for the indirect method of reporting cash flows from operating activities.
- (b) The proposed new paragraphs 33A and 34A–34D of IAS 7 would specify the classification of interest and dividend cash flows.

Paragraphs BC185–BC208 of the Basis for Conclusions describe the Board's reasons for the proposals and discusses approaches that were considered but rejected by the Board.

Do you agree with the proposals? Why or why not? If not, what alternative approach would you suggest and why?

Frage 13

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

- Änderung der Definition der „Finanzierungstätigkeit“ für Zwecke der Kapitalflussrechnung (vgl. auch BC37) – Ist hierdurch eine Änderung oder Klarstellung des Ausweises intendiert?
- Anwendungsbereich der Regelungen für bestimmte Geschäftsmodelle ist in Bezug auf den Ausweis von Erträgen und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung weiter gefasst als Zinserträge und -aufwendungen sowie Dividendenerträge
 - Führt die Übertragung der Regelungen für bestimmte Geschäftsmodelle daher zu sachgerechten Ergebnissen in der Kapitalflussrechnung?
- Ausweis bei Konzernen mit mehr als einer Hauptgeschäftsaktivität (z.B. Produzent mit angeschlossener Bank) bleibt offen - IAS 7.34B verlangt einen Ausweis „*in a single category*“
- Vorschlag: Cashflows aus Derivaten sowie Sicherungsbeziehungen – Anpassung in IAS 7.16 in Folge der Vorgaben zum Ausweis in der Ergebnisrechnung (mit dem Ziel: Kohärenz)?
- Illustrative Examples zu IAS 7 wären zu überarbeiten

Sonstige Änderungen



Separater Ausweis des Geschäfts- oder Firmenwerts

Vorgeschlagene Änderung:

- **Separater Ausweis des Geschäfts- oder Firmenwerts** in der Bilanz, getrennt von immateriellen Vermögenswerten; Para. 82(d)
- Begründung: „*Goodwill is an asset that is not identifiable and is measured only as a residual; it cannot be measured directly. Therefore, the Board considers that the characteristics of goodwill are sufficiently different from those of intangible assets to warrant separate presentation.*” (BC119)
- **Ausweis des Geschäfts- oder Firmenwerts**
(Analyse von 100 Geschäftsberichten der Geschäftsjahre 2017-18)

Table A.8—Presentation or disclosure of carrying amount of goodwill	Number of entities
Goodwill presented separately in the statement of financial position	59
Goodwill disclosed in the notes	35
Goodwill not presented separately or disclosed (may not be material)	6
Total	100

Quelle: IFRS Foundation

Sonstige Änderungen

Darstellung des sonstigen Ergebnisses (*other comprehensive income*)



Im Sonstigen Ergebnis werden die folgenden Kategorien unterschieden (Para. 74):

- a) Erträge und Aufwendungen, die permanent außerhalb des Gewinns oder Verlust dargestellt werden;
- b) Erträge und Aufwendungen, die in der Zukunft in den Gewinn oder Verlust einbezogen werden, sofern bestimmte Bedingungen erfüllt sind.

Ziel: Erhöhung der Verständlichkeit durch bessere Beschreibung der Kategorien (BC117)

Inkrafttreten und Übergang

Regelungen zum Übergang und zur erstmaligen Anwendung



Regelungen zum Übergang und zur erstmaligen Anwendung	
Neuer IFRS <i>„General Presentation and Disclosures“</i>	➤ Retrospektive Anwendung gem. IAS 8 (Para. 119) ➤ Übergangszeitraum von 18-24 Monaten nach Verlautbarung bis zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung vorgesehen (Para. 117).
Erstanwendung auf Zwischenabschlüsse	➤ Im Jahr der Erstanwendung des neuen IFRS <i>„General Presentation and Disclosures“</i> hat ein Unternehmen die in Para. 60-64 genannten Zwischensummen in den verkürzten Abschlüssen zu berichten (Para. 118). ➤ IAS 34.10 ist insoweit auf Zwischenabschlüsse im Jahr der erstmaligen Anwendung des neuen IFRS nicht anzuwenden.
IFRS 12	➤ Klassifizierung von assoziierten Unternehmen und Gemeinschaftsunternehmen als „integral“ bzw. „nicht integral“ erfolgt auf Basis der zum Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung bestehenden Gegebenheiten und Umstände (IFRS 12.C1F).

Frage 14

Question 14—other comments
Do you have any other comments on the proposals in the Exposure Draft, including the analysis of the effects (paragraphs BC232–BC312 of the Basis for Conclusions, including Appendix) and Illustrative Examples accompanying the Exposure Draft?

Beurteilung durch den DRSC-Mitarbeiterstab

Transition

- Übergangszeitraum von 18-24 Monaten ausreichend bei retrospektiver Erstanwendung?
- Weitere gesonderte Übergangsregelungen für Zwischenberichte im Jahr der Erstanwendung erforderlich? Z.B. zu:
 - Management Performance Measures (fehlender Referenzpunkt des letzten Geschäftsberichts),
 - Vorjahresangaben zu ungewöhnlichen Erträgen und Aufwendungen

Sonstiges Ergebnis

- Vorgeschlagene Änderung für Bezeichnung der Kategorien des sonstigen Ergebnisses: ausreichend, um ein besseres Verständnis zu erzeugen?