



Ergebnisbericht der 5. Sitzung des Fachausschusses Finanzberichterstattung

vom 28. und 29. April 2022

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 5. Sitzung des FA FB behandelt:

- Interpretationsaktivitäten
 - **DRS 21 Kapitalflussrechnung - Ausweis von erhaltenen Zuwendungen/ Zuschüssen**
 - **EFRAG DP Better Information on Intangibles**
-

Interpretationsaktivitäten

Der FA FB wurde über die Themen und Beschlüsse aus der IFRSIC-Sitzung im März 2022 informiert.

Zur endgültigen Agendaentscheidung zu IAS 7 hatte der FA keine Anmerkungen.

Zur vorläufigen Agendaentscheidung zu IFRS 16 wurde zunächst hervorgehoben, dass das IFRS IC die Bilanzierung des Leasingnehmers von der des Leasinggebers unterschieden und beides separat erörtert hatte. In Bezug auf den Leasingnehmer erkennt das IFRS IC ein Anwendungswahlrecht (IFRS 16 oder IFRS 9). Einheitlichere Bilanzierung kann

nach IFRS IC-Auffassung nur durch Beseitigung dieses Wahlrechts erreicht werden, weshalb das IFRS IC hierfür punktuelles Standardsetting empfiehlt. (Dieser Teilaspekt ist faktisch also nicht Gegenstand der vorläufigen Agendaentscheidung.) Dazu hatte der FA keine Anmerkungen. In Bezug auf den Leasinggeber hielt das IFRS IC die Vorschriften für hinreichend klar, was zur vorläufigen Entscheidung führte. Dazu wurde aus dem FA geäußert, dass die Argumentation des IFRS IC in theoretischer Hinsicht nachvollziehbar ist, aber zu erheblichen Auswirkungen führt. Kritisch ist hierbei insb. das bereits oft diskutierte, nach wie vor unklare Zusammenspiel zwischen Wertminderungs- sowie Ausbuchungs- und Modifikationsvorschriften.

Zur vorläufigen Agendaentscheidung zu IAS 32 wurde angemerkt, dass der Sachverhalt eine entscheidende, praxisrelevante Komponente enthält (Ist eine Entscheidung der Gesellschafterversammlung zugleich eine Entscheidung der Gesellschaft?), zu der eine klare Antwort intuitiv einfach erscheint und wünschenswert wäre. Außerdem wurde kritisch angemerkt, dass jeder Verweis auf das FICE-Projekt zwar eine eher ganzheitliche Betrachtung ermöglicht, jedoch die Beantwortung von konkreten Einzelfragen somit aufge-

schoben wird – was der Bilanzierungspraxis nicht hilft.

Zur vorläufigen Agendaentscheidung zu IFRS 17 erörterte der FA zunächst fachlich-inhaltliche Aspekte des IFRS IC-Beschlusses zur IFRS 17-Anwendung bzgl. Deckungseinheiten. Der Ausschluss einer Methode und die zugehörige Begründung wird vom FA als sachgerecht angesehen, auch wenn dies in der Praxis umstritten scheint. Hierzu soll aber die bevorstehende Diskussion in der DRSC-AG abgewartet werden.

Sodann diskutierte der FA prozessuale Aspekte dieser Agendaentscheidung, die kurz vor Erstanwendung von IFRS 17 getroffen wurde – was EFRAG jüngst als disruptiv beurteilte. Hierzu machte der FA drei wesentliche Anmerkungen. Erstens ist der prozessuale Aspekt nicht nur auf diese Agendaentscheidung bezogen, sondern generell zu betrachten. Eine Agendaentscheidung kurz vor Erstanwendung eines Standards birgt deshalb besondere Schwierigkeiten, da eine etwaige Bilanzierungsanpassung infolge dieser Agendaentscheidung bis zum Erstanwendungstag zeitlich kaum oder gar nicht umsetzbar wäre. Zweitens wurde geäußert, dass jedoch etwaige Anwendungsfragen oder gar eine uneinheitliche Anwendung allein wegen der kurz bevorstehenden Erstanwendung eines IFRS nicht ignoriert werden dürfen. Drittens sollte das Kriterium „*sufficient time*“ (zur etwaigen Umsetzung einer Agendaentscheidung) und dessen Bedeutung im Fall des kurz bevorstehenden Erstanwendungszeitpunkts als entscheidender Punkt betrachtet und ggf. vom IFRS IC intensiver gewürdigt werden. Schließlich wurde noch angesprochen, dass etwaige Kritik an prozessualen Fragen möglicherweise an andere Gremien der IFRS-Stiftung adressiert werden könnte.

Die Fortsetzung der Diskussion und Entscheidung über eine etwaige Stellungnahme an das IFRS IC soll in der nächsten FA-Sitzung erfolgen.

Die vorläufige Agendaentscheidung betreffend IFRS 2/IAS 32 wird ebenfalls in der nächsten FA-Sitzung erörtert.

DRS 21 Kapitalflussrechnung - Ausweis von erhaltenen Zuwendungen/ Zuschüssen

Der FA FB wurde über eine Anfrage an die Geschäftsstelle zum Ausweis von Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 informiert. Gegenstand der Anfrage war der Ausweis von laufenden Ertrags- bzw. Betriebskostenzuschüssen der öffentlichen Hand in der Kapitalflussrechnung eines kommunalen Unternehmens. Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen sind nach DRS 21 Tz. 49 im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit auszuweisen. Dabei unterscheidet DRS 21 nicht zwischen laufenden Ertrags- bzw. Betriebskostenzuschüssen und Investitionszuschüssen. Nach Ansicht des Anfragenden wäre es jedoch naheliegend, laufende Ertrags- bzw. Betriebskostenzuschüsse im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit auszuweisen.

Der FA FB erörterte die betreffende Fragestellung. Nach Ansicht des FA FB sei die Regelung in DRS 21 zum Ausweis von Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen/Zuschüssen nicht überzeugend. Insb. sei nicht nachvollziehbar, dass DRS 21 einen Ausweis im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit für nicht-rückzahlbare Zuwendungen/Zuschüsse vorschreibe, bei denen ein Finanzierungscharakter nicht unmittelbar erkennbar sei.

Der FA FB beschloss daher, ein Projekt zur Überarbeitung von DRS 21 in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen. Im Rahmen des Projekts soll der Ausweis von Einzahlungen (Auszahlungen) aus erhaltenen (gewährten) Zuwendungen/Zuschüssen neu geregelt und somit sowohl der Ausweis aus Sicht des Zuschussempfängers als auch des Zuschussgebers adressiert werden. Ferner sollen sowohl private als auch öffentliche Zuwendungen beleuchtet werden.

EFRAG DP Better Information on Intangibles

Der FA wurde über den aktuellen Planungsstand zur Öffentlichen Diskussion informiert. Sie findet am 4. Mai 2022 statt und trägt den Titel „Die Abbildung immaterieller Werte – Die ewigen Sorgenkinder des Bilanzrechts“.

Anschließend erhielt der FA ein Update zum aktuellen Stand der CSRD-Beratungen. Verwiesen wurde insbesondere auf die Änderungen im Ratstext und die dort enthaltene Verschiebung der Vorgaben zur Berichterstattung über immaterielle Werte von Art. 19a „Nachhaltigkeitsbericht“ in Art. 19 „Inhalt des Lageberichts“.

Im Folgenden setzte der FA seine Erörterungen zum DP fort. Intensiv erörterte er eine verbesserte Berichterstattung über immaterielle Werte durch geänderte Ansatz- und Bewertungskriterien in IAS 38. Im Ergebnis sprach sich der FA für ein Festhalten an den bestehenden IFRS-Grundsätzen im Framework und IAS 38 aus. D.h., Asset-Definition und Ansatzkriterien bilden die Voraussetzungen für eine Aktivierung. Neben der Relevanz muss auch das Kriterium der glaubwürdigen Darstellung erfüllt werden. Damit spricht sich der FA für den Ansatz „conditional recognition“ in der Variante a) „Expensed in profit and loss until the condition is met“ aus. Das heißt, nur eine Teilmenge von immateriellen Vermögenswerten und (assets) qualifiziert sich für eine Berücksichtigung in Bilanz und GuV. Gleichwohl sah der FA Verbesserungspotential im Hinblick auf die in IAS 38 enthaltenen Kriterien zur Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten. Nach Ansicht des FA passen die bestehenden Kriterien in IAS 38 hier eher zu linearen Prozessen mit bestimmbareren Meilensteinen und weniger zu modernen Forschungs- und Entwicklungsprozessen, wie z.B. zur agilen Softwareentwicklung.

In Bezug auf mögliche Wertansätze stellte der FA fest, dass im Hinblick auf IFRS 3 das Ablehnen einer Ansatzbewertung zum *fair value* schwer zu begründen ist. Allerdings dient der *Fair-Value*-Ansatz in IFRS zur Ermittlung nicht vorliegender Einzelanschaffungskosten (*deemed costs*). Eine Bewertung zu Anschaffungskosten steht nach Ansicht einzelner FA-

Mitglieder eher im Einklang mit einer „richtigen“ Performance-Ermittlung (Stichwort: dynamische Bilanztheorie) und wird z.T. als verlässlicher empfunden. Im Hinblick auf das *revaluation model* wurde festgestellt, dass dieses im Nachhinein zur Aktivierung von vorangegangenen Forschungsaufwendungen führen kann. Dies steht im Konflikt zu dem vom FA präferierten Ansatz „conditional recognition“ in der Variante a) „Expensed in profit and loss until the condition is met“.

Ein weiterer Ansatz im DP sieht eine verbesserte Berichterstattung über immaterielle Werte durch mehr Informationen im Anhang und Lagebericht vor. Der FA bestätigte die Nachfrage nach Aussagen zum *business model* und dessen Werttreibern und betont insb. die Relevanz einer Beschreibung des Zusammenhangs zwischen Werttreibern und der Wertschöpfung des Unternehmens.

Beim dritten Ansatz des DP zu zukunftsbezogenen Ausgaben im Sinne von Investitionen wurde der Aussagegehalt derartiger Angaben kritisch diskutiert. Da z.B. der Umfang von Marketingausgaben nichts über die Effektivität der damit verbundenen Maßnahmen aussagt, sind nach Ansicht des FA kontextbezogene KPIs (hier z.B. die Interaktionsrate) notwendig. Die Generierung von Angaben gemäß der im DP auf S. 55 enthaltenen Matrix zur detaillierten Aufgliederung der verbuchten Aufwendungen ist nach Aussagen der Ersteller nicht trivial. Eine ähnliche Aufgliederung wurde im FA bereits im Kontext des Projektes „Financial Statement Presentation“ kritisch erörtert. Der Informationsnutzen des von Analysten präferierten Ansatzes ist klarer herauszuarbeiten. Die weiterhin vorgeschlagene Offenlegung von Chancen und Risiken mit Einfluss auf wesentliche immaterielle Werttreiber sollten primär qualitativ erfolgen, da eine Quantifizierung über den allgemeinen Status quo der bestehenden Risikoberichterstattung hinausgeht und regelmäßig nicht hinreichend robust ist.

Ablehnend stand der FA dem im DP vorgeschlagenen Ausweisprinzip – Offenlegung im Anhang, wenn ein immaterieller Vermögenswert (*asset*) vorliegt, andernfalls im Lagebericht – gegenüber. Wie bereits in der Kommentierung zum IASB DP 2020/1 „Business

Combination“ wird die Auffassung vertreten, dass der Ausweisort in Abhängigkeit von der Natur der jeweiligen Information und der Funktion von Anhang und Geschäftsbericht zu bestimmen ist.

Impressum:

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)
Joachimsthaler Str. 34
10719 Berlin
Tel 030-206412-0
Fax 030-206412-15
Mail: info@drsc.de

Haftung/Copyright:

Trotz sorgfältiger Prüfung durch die Redaktion kann vom Herausgeber keine Haftung für die Richtigkeit, der in diesem Text veröffentlichten Inhalte, übernommen werden. Kein Teil dieser Veröffentlichung darf ohne ausdrückliche Genehmigung des DRSC reproduziert werden.

© Copyright 2022 Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
Alle Rechte vorbehalten