



Ergebnisbericht der 8. Sitzung des Fachausschusses Finanzberichterstattung

vom 21. Juli 2022

Folgende Tagesordnungspunkte wurden während der 8. Sitzung des FA FB behandelt:

- **IASB Feedback Statement zu PiR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12**
 - **DRS 21 Zuwendungen/Zuschüsse**
-

IASB Feedback Statement zu PiR IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12

Der FA FB erörterte das Feedback Statement zum Post-implementation Review (PiR) von IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12, welches der IASB am 20. Juni 2022 zum Abschluss der PiR veröffentlicht hatte.

Der FA FB bekräftigte seine Auffassung, dass das Ergebnis des PiR als ernüchternd zu bezeichnen sei. Insbesondere sei nicht nachvollziehbar, dass der IASB bspw. die Thematik der Bilanzierung von Transaktionen im Mantel einer legalen Einheit (sog. „*corporate wrapper*“) nicht aufgegriffen habe, da solche Transaktionen in der Praxis wiederholt auftreten und für Anwendungsprobleme sorgen. Zu bedauern sei in diesem Zusammenhang insbesondere, dass der IASB als Argumentation

für eine niedrige Priorität anführt, dass er befürchte, nicht über die erforderlichen Ressourcen zu verfügen, um dieses Anwendungsproblem lösen zu können. Das DRSC hatte sich in seiner Stellungnahme zur Agenda-Konsultation dafür ausgesprochen, dass der IASB auch bereits laufende Projekte seines Arbeitsprogramms im Hinblick auf die diesen Projekten beizumessende Priorität erneut würdigt und ggf. nicht fortführt.

Nicht überzeugend sei ebenfalls die Argumentation, dass ein PiR nicht zur Lösung sämtlicher Anwendungsprobleme, die in der Praxis im Zusammenhang mit der Anwendung eines neuen IFRS bestehen, dient. Vielmehr habe sich auch im Rahmen des PiR zu IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 gezeigt, dass Regelungslücken in den betreffenden Standards bestehen, die vom IASB in seiner Funktion als Standardsetzer adressiert werden sollten.

Ferner ist es als unglücklich zu bezeichnen, dass in der Vergangenheit einzelne Eingaben beim IFRS Interpretations Committee mit Verweis darauf vertagt wurden, dass der bevorstehende PiR zu IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 eine geeignete Gelegenheit bieten würde, diese Themen zu adressieren.

Der FA FB beschloss eine Stellungnahme an den IASB zum Feedback Statement zum PiR zu IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 zu übermitteln. Auf Basis der Erörterungen des FA FB wird die DRSC-Geschäftsstelle einen Stellungnahmeentwurf erarbeiten, der im Umlaufverfahren verabschiedet wird.

DRS 21 Zuwendungen/Zuschüsse

Der FA FB setzte seine Erörterungen zum Ausweis von Zahlungsströmen aus Zuwendungen und Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21 sowie der Abgrenzung des Finanzmittelfonds– in Vorbereitung einer Änderung an DRS 21 – fort.

1. Zahlungsströme aus Zuwendungen und Zuschüssen:

Zunächst erörterte der FA FB den Ausweis von Einzahlungen (bzw. Auszahlungen) aus erhaltenen (bzw. gewährten) Zuwendungen und Zuschüssen. Dabei legte der FA FB vorläufig fest, in welchen Tätigkeitsbereichen Einzahlungen (bzw. Auszahlungen) aus Zuwendungen und Zuschüssen in der Kapitalflussrechnung ausgewiesen werden sollten.

a) Ausweis beim Zuwendungsempfänger:

Einzahlungen aus erhaltenen Zuwendungen bzw. Zuschüssen sollten im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden, sofern die Zuwendung bzw. der Zuschuss einen Finanzierungscharakter aufweist. Ein Finanzierungscharakter liegt zweifelsfrei bei unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen vor, da diese beim Zuwendungsempfänger eine Darlehensverbindlichkeit begründen. Rückzahlungen von unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen sollten ebenfalls im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden. Bei bedingt rückzahlbaren Zuwendungen und Zuschüssen sei ein Finanzierungscharakter hingegen nicht unmittelbar erkennbar, da die Rückzahlungsverpflichtung an den künftigen Eintritt bzw. das Wegfallen einer Bedingung geknüpft ist.

Im Hinblick auf den Ausweis von bedingt rückzahlbaren sowie nicht rückzahlbaren Zu-

wendungen und Zuschüssen erörterte der FA FB Folgendes:

- Einzahlungen aus erhaltenen Investitionszuwendungen/ -zuschüssen der öffentlichen Hand sollten aufgrund des direkten Zusammenhangs zur Anschaffung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens im Cashflow aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden, da diese auch die Definition der Investitionstätigkeit gem. DRS 21, Tz. 9 erfüllen würden. Dies gelte unabhängig davon, ob der Zuschuss von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des bezuschussten Vermögensgegenstands offen abgesetzt oder ob ein passivischer Sonderposten bilanziert werde. Dabei sollten Einzahlungen aus erhaltenen Investitionszuwendungen/ -zuschüssen brutto, d.h. gesondert von der Auszahlung für die Investition des bezuschussten Vermögensgegenstandes, dargestellt werden. Etwaige Rückzahlungen von Investitionszuwendungen/ -zuschüssen sollten ebenfalls im Cashflow aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden, um auf diese Weise in der Gesamtbetrachtung über mehrere Berichtsperioden hinweg, den kumulativ richtigen Betrag im Cashflow aus der Investitionstätigkeit auszuweisen.
- Einzahlungen aus erhaltenen Ertrags- bzw. Aufwandszuschüssen der öffentlichen Hand sollten im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden, da diese weder Finanzierungscharakter aufweisen noch ein unmittelbarer Zusammenhang zur Anschaffung eines Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens besteht. Etwaige Rückzahlungen von Ertrags- bzw. Aufwandszuschüssen sollten ebenfalls im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden.
- Erhaltene Einzahlungen aus privaten Zuwendungen und Zuschüssen, die an eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuwendungsempfänger geknüpft sind, sollten beim Zuwendungsempfänger im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden, da diese auf einem ökonomischen Austauschverhältnis beruhen, bei der sich Leistung des Zuwendungsgebers und Gegenleistung des Zuwendungs-

empfänger regelmäßig ausgeglichen gegenüberstehen.

- Zahlungsströme aus Zuwendungen und Zuschüsse ohne Gegenleistungsverpflichtung, die ein Gesellschafter in seiner Eigenschaft bzw. Stellung als Gesellschafter gewährt, sollten beim Zuwendungsempfänger stets im Cashflow aus der Finanzierungstätigkeit ausgewiesen werden. Dies solle unabhängig davon gelten, ob die Zuschussgewährung mit der Auflage des Gesellschafters verbunden wird, dass der Zuschuss in das Eigenkapital einzustellen ist, oder nicht.
- Hinsichtlich einer Zuschussgewährung ohne eine Gegenleistungsverpflichtung durch einen Dritten, der nicht Gesellschafter ist, stellte der FA FB fest, dass diese Konstellation in der Praxis unüblich ist. In solchen Fällen sei zu prüfen, ob nicht doch eine Gegenleistungsverpflichtung des Zuschussempfängers bestehe.

b) Ausweis beim Zuwendungsgeber:

Im Hinblick auf den Ausweis in der Kapitalflussrechnung des Zuwendungsgebers erörterte der FA FB Folgendes:

- Auszahlungen aus gewährten Zuwendungen und Zuschüssen der öffentlichen Hand sollten beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden.
- Auszahlungen aus gewährten privaten Zuwendungen, die in ein ökonomisches Austauschverhältnis eingebunden sind, sollten beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit ausgewiesen werden.
- Erlangt der Zuwendungsgeber durch die Zuschussgewährung das wirtschaftliche Eigentum an einem Vermögensgegenstand des Anlagevermögens, so sollte die Auszahlung der gewährten Zuwendung beim Zuwendungsgeber im Cashflow aus der Investitionstätigkeit ausgewiesen werden.
- Ebenfalls im Cashflow aus der Investitionstätigkeit sollten Auszahlungen aus gewährten unbedingt rückzahlbaren Zuwendungen

ausgewiesen werden, da diese beim Zuwendungsgeber zum Ansatz einer Darlehensforderung führen.

c) Gesonderter Ausweis:

Ferner erörterte der FA FB das Erfordernis einer spezifischen Regelung zum gesonderten Ausweis von Zahlungsströmen aus Zuwendungen und Zuschüssen. Der FA FB hob hervor, dass Zahlungsströme aus Vorgängen von wesentlicher Bedeutung in der Kapitalflussrechnung nach DRS 21, Tz. 27 ohnehin gesondert auszuweisen sind. Daher sollte auf eine gesonderte Zeile in den Mindestgliederungsschemata von DRS 21 für Zuwendungen und Zuschüsse verzichtet werden.

Gleichwohl sollte im Hinblick auf den Cashflow aus der laufenden Geschäftstätigkeit – für den Fall einer indirekten Ermittlung des Cashflows aus der laufenden Geschäftstätigkeit – ein expliziter Hinweis in DRS 21 aufgenommen werden, der das Erfordernis eines gesonderten Ausweises für Vorgänge von wesentlicher Bedeutung nach DRS 21, Tz. 27 hervorhebt.

2. Einbezug von Cash Pool-Forderungen in den (Konzern-)Finanzmittelfonds

Darüber hinaus erörterte der FA FB die Fragestellung, ob eine klarstellende Regelung zum Einbezug von *Cash Pool*-Forderungen in den (Konzern-)Finanzmittelfonds aufgenommen werden sollte. Der FA FB befürwortete die Aufnahme einer entsprechenden Regelung. In diesem Zusammenhang hob der FA FB hervor, dass für eine Einbeziehung von beide in DRS 21, Tz. 9 genannten Voraussetzungen erfüllt sein müssen, nämlich, dass 1) diese jederzeit in Zahlungsmittel umgewandelt werden können und 2) nur unwesentlichen Wertschwankungen unterliegen. Eine Einbeziehung von *Cash Pool*-Forderungen in den Finanzmittelfonds scheitere in der Praxis regelmäßig an der ersten Voraussetzung, sofern der *Cash Pool*-Führer nicht über die erforderlichen liquiden Mittel verfügt, um die *Cash Pool*-Forderungen jederzeit in Zahlungsmittel umzuwandeln. Nach Ansicht des FA FB käme in den überwiegenden Fällen in der Praxis daher eine Einbeziehung von *Cash Pool*-Forderungen nicht in Betracht.

Der FA FB beauftragte den DRSC-Mitarbeiterstab, den Entwurf einer Überarbeitung der Regeln in DRS 21 vorzubereiten. Der FA FB wird seine Befassung mit DRS 21 in einer künftigen Sitzung fortsetzen.

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