



**Entwurf zu Änderungen an den Verlautbarungen des RIC¹ bzw. des DRSC
bezüglich der internationalen Rechnungslegungsstandards
im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB**

1) Inhaltliche Änderungen und redaktionelle Anpassungen

RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) – Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise.

2) Rein redaktionelle Anpassungen

- Rechnungslegungs Interpretation Nr. 1 (**RIC 1**) – Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*,
- Rechnungslegungs Interpretation Nr. 2 (**RIC 2**) – Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten,
- Rechnungslegungs Interpretation Nr. 3 (**RIC 3**) – Auslegungsfragen zu den Amendments to IAS 32 *Financial Instruments: Presentation* and IAS 1 *Presentation of Financial Statements* – Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation,
- **RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01)** – Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH,
- **DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)** – Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS.

Alle interessierten Personen und Organisationen sind zur Stellungnahme bis zum **24. Mai 2013** aufgefordert. Die Stellungnahmen werden auf der Internetseite des DRSC veröffentlicht, sofern dies nicht ausdrücklich abgelehnt wird.

Die Stellungnahmen sind zu richten an:

IFRS-Fachausschuss
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-Mail: info@drsc.de

¹ Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hatte bis Ende 2011 unter anderem die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten (siehe hierzu § 342 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 HGB) und Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen (zu Letzterem hat das Gremium u.a. „RIC Anwendungshinweise IFRS“ erarbeitet). Im Rahmen dieser Aufgaben hat das RIC mit dem IFRS Interpretations Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Partner eng zusammengearbeitet. Seit 2012 werden diese Aufgaben vom IFRS-Fachausschuss wahrgenommen.

INHALTSVERZEICHNIS

Vorbemerkung	3
Aufforderung zur Stellungnahme	3
A. Inhaltliche Änderungen und redaktionelle Anpassungen.....	5
Artikel 1: Änderungen am RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02).....	5
B. Rein redaktionelle Anpassungen.....	20
Artikel 2: Änderungen an der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 1	20
Artikel 3: Änderungen an der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 2	26
Artikel 4: Änderungen an der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 3	38
Artikel 5: Änderungen am RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01).....	48
Artikel 6: Änderungen am DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS).....	58

Vorbemerkung

Die Entwicklung von Interpretationen und Anwendungshinweisen zu den internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB umfasst auch die Aufgabe, durch die regelmäßige Überarbeitung der Verlautbarungen deren Aktualität und Anwendbarkeit zu gewährleisten.

Vor diesem Hintergrund hat der IFRS-Fachausschuss des DRSC beschlossen, die vom RIC bis Ende 2011 bzw. danach vom IFRS-Fachausschuss veröffentlichten Verlautbarungen zu den internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu überarbeiten.

In Bezug auf die genannten Verlautbarungen des RIC hat sich ein solcher Überarbeitungsbedarf insbesondere aufgrund von geänderten bzw. neu erarbeiteten IFRS, neu erarbeiteten Deutschen Rechnungslegungs Standards (DRS), novellierten Gesetzen und überarbeiteten EU-Richtlinien bzw. -Verordnungen ergeben.

Im Zuge dieser Überarbeitungen ist darüber hinaus vorgesehen, die Bezeichnung der Verlautbarungen zu ändern, so dass im Titel einer Verlautbarung nicht mehr auf das Gremium des DRSC Bezug genommen wird, das die Verlautbarung erarbeitet hat.

Aufforderung zur Stellungnahme

Der IFRS-Fachausschuss fordert alle interessierten Personen und Organisationen zur Stellungnahme bis zum 24. Mai 2013 auf. Stellungnahmen werden insbesondere zur folgenden Verlautbarung des RIC erbeten, da neben den rein redaktionellen Anpassungen auch inhaltliche Änderungen (vor allem zum derzeitigen Gliederungspunkt 3 dieses Anwendungshinweises zu Restrukturierungsmaßnahmen) vorgenommen wurden:

RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02) – Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise

bzw. gemäß vorgeschlagener neuer Bezeichnung

DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) – Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen.

Darüber hinaus kann auch zu den vorgeschlagenen Änderungen an den anderen Verlautbarungen Stellung genommen werden, wobei sich diese Änderungen ausschließlich auf redaktionelle Anpassungen beziehen.

Die vom IFRS-Fachausschuss vorgesehenen textlichen Anpassungen an den Verlautbarungen sind im Fall von vorgeschlagenen Streichungen als durchgestrichener Text (Beispiel) und im Fall von hinzuzufügendem Text bzw. vorgesehenen Ergänzungen als unterstrichener Text (Beispiel) gekennzeichnet. Streichungen und Hinzufügungen sind darüber hinaus farblich hervorgehoben. Sofern zu einzelnen Abschnitten einer Verlautbarung keine Änderungen vorgesehen sind, werden sie in dieser Unterlage nicht wiedergegeben – dies ist jeweils durch entsprechende Auslassungspunkte (...) angezeigt.

Die vorgesehene Änderung des *RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02)* hinsichtlich der Reihenfolge, in der die einzelnen Hinweise dargestellt werden, ist dem Text beschreibend vorangestellt – eine Einarbeitung dieses Vorschlags in den Text der Verlautbarung erfolgte aus Gründen der Übersichtlichkeit ohne dies als nachverfolgbare Änderungen anzuzeigen.

Sofern Anmerkungen zu den Vorschlägen des IFRS-Fachausschusses bestehen, wird darum gebeten, dass

- die betroffene Verlautbarung sowie die entsprechende Textstelle eindeutig bezeichnet wird,
- die Anmerkung einschließlich einer entsprechenden Begründung in angemessenem Detaillierungsgrad dargestellt wird, und
- die ggf. präferierte Formulierung oder alternative Vorgehensweise aufgezeigt wird.

Darüber hinaus sind weitergehende bzw. allgemeine Anmerkungen zu den vorgesehenen Änderungen an den Verlautbarungen des RIC willkommen.

A. Inhaltliche Änderungen und redaktionelle Anpassungen

Artikel 1: Änderungen am RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/02)

RIC-DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) (2009/02)*

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise

*DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) wurde am 16. Dezember 2009 als RIC Anwendungshinweis (2009/02) veröffentlicht und zuletzt am 17. August 2010 erweitert. Der Anwendungshinweis wurde durch Beschluss des IFRS-Fachausschusses vom [xx. xxxx] 2013 aktualisiert. Neben einer Umstellung der Reihenfolge, in der die einzelnen Hinweise präsentiert werden, wurden Anpassungen zu den Themenbereichen [...] und [...] vorgenommen.

Anmerkung:

Die neun einzelnen Hinweise des Anwendungshinweises sollen in der aktualisierten Version der Verlautbarung wie folgt angeordnet werden (Sortierung nach den vorwiegend betroffenen IAS):

1. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11
(z.Zt. laufende Nr. 9 des AH) zu IAS 11
2. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld
(z.Zt. laufende Nr. 1 des AH) zu IAS 19
3. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)
(z.Zt. laufende Nr. 2 des AH) zu IAS 19
4. Bilanzierung von Eintrittsprämien
(z.Zt. laufende Nr. 8 des AH) zu IAS 19
5. Bilanzierung von sog. Halteprämien
(z.Zt. laufende Nr. 7 des AH) zu IAS 19
6. Abzinsungssatz nach IAS 19.78
(z.Zt. laufende Nr. 6 des AH) zu IAS 19
7. Abgrenzung von Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19
(z.Zt. laufende Nr. 3 des AH) zu IAS 19 / 37
8. Signifikant oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwerts eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung
(z.Zt. laufende Nr. 5 des AH) zu IAS 39
9. Bedeutung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen
(z.Zt. laufende Nummer 4. des AH) zu IAS 1, 10, 19, 34, 36 und IFRS 7

Diese neue Sortierung ist in die Darstellung der Änderungen im Folgenden eingearbeitet worden. Aus Gründen der **Übersichtlichkeit** sind diese Umstellungen allerdings nicht in nachverfolgbarer Form als Änderung angezeigt.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs-Interpretations-Committee Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

~~Das Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des IFRS-Interpretations-Committee zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRS-Interpretations-Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Partner eng zusammen.~~ Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

„DRSC Anwendungshinweise (IFRS)“ bzw. „Anwendungshinweise“ zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Unterschied zu Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB (DRSC Interpretationen (IFRS)) keinen interpretierenden Charakter haben, sondern zu Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS leisten, wobei auch Themen mit nicht nur deutlich dominierendem nationalem Bezug Gegenstand dieser Verlautbarungen sein können.

~~Die Anwendungshinweise werden ~~des RIC stellen~~ nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des *Frameworks* des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen ~~die abschließende Meinung des RIC zu den behandelten Sachverhalten dar.~~~~

~~Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung dieses RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/02) zugestimmt.~~

Die vom RIC-DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde und. ~~Sie~~ dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird ~~und entfalten keine Bindungswirkung.~~

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des ~~RIG~~-DRSC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

RIC-DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) (2009/02)

Ausgewählte IFRS-Bilanzierungsfragen unter besonderer Berücksichtigung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen in Zusammenhang mit der Finanz- und Wirtschaftskrise

Hintergrund

Im Rahmen der globalen Finanz- und Wirtschaftskrise, die 2007 als Immobilienkrise auf dem Subprime-Markt in den USA begann, hat eine Reihe von Bilanzierungsfragen in Zusammenhang mit einem nach IFRS aufzustellenden Abschluss eine besondere Bedeutung erfahren.

Da nach der Ansicht des **RIC-DRSC** in diesem Zusammenhang verschiedene Klarstellungen hilfreich sind, wurde der vorliegende **RIC-DRSC Anwendungshinweis 3 (IFRS) (2009/02)** erarbeitet. Dieser soll den Unternehmen, die ihren Abschluss gemäß IFRS aufstellen, als Hilfestellung dienen.

Im Rahmen der im Jahr 2013 durchgeführten Aktualisierung des Anwendungshinweises wurde der konkrete Bezug zur Finanz- und Wirtschaftskrise zugunsten einer allgemeinen Adressierung gesamtwirtschaftlicher und unternehmensindividueller Krisensituationen aufgegeben.

Behandelte Bilanzierungsfragen

In seiner 34. Sitzung am 26. Mai 2009 hat das RIC beschlossen, eine Verlautbarung zu Bilanzierungsfragen im Hinblick auf die Auswirkungen der Finanz- und Wirtschaftskrise auf den IFRS-Abschluss zu veröffentlichen.

Ersteller und Abschlussprüfer sowie die interessierte Öffentlichkeit wurden in diesem Zusammenhang gebeten, bis zum 14. August 2009 Sachthemen und Problemstellungen von allgemeinem Interesse bzw. konkretisierende Hinweise zu angeführten Beispielen unter besonderer Herausstellung der aus der Finanz- und Wirtschaftskrise resultierenden Bilanzierungsfragen beim RIC einzureichen.

Nach Erörterung durch das RIC ist zu verschiedenen eingegangenen Vorschlägen und zu weiteren vom RIC identifizierten Sachverhalten dieser Anwendungshinweis erarbeitet worden.

Im Rahmen einer ersten Fortentwicklung wurden die Hinweise **6-5** und **76**, im Rahmen einer zweiten Fortentwicklung die Hinweise **8-1** und **9-4** in den Anwendungshinweis aufgenommen.

Überblick

1. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11
2. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld
3. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)
4. Bilanzierung von Eintrittsprämien
5. Bilanzierung von sog. Halteprämien
6. Abzinsungssatz nach IAS 19.83 ff.
7. Zusammenwirken der Bilanzierungsvorschriften für Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 und für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahmen) gemäß IAS 19
8. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung
9. Bedeutung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Hinweise zur Rechnungslegung

91. Auftragsverschiebungen, -sistierungen und -kündigungen bei Fertigungsaufträgen im Sinne des IAS 11

Sachverhalt

Als Reaktion auf ~~gesamtwirtschaftliche die globale Finanz- und Wirtschaftskrise~~ Krisensituationen und den damit einhergehenden eingetrübten konjunkturellen Rahmenbedingungen werden kundenspezifische Fertigungsaufträge häufig auf unbestimmte Zeit verschoben. Darüber hinaus ist zu beobachten, dass die Auftraggeber vereinzelt auch von den vereinbarten Klauseln zur Sistierung² bzw. auch der Kündigung laufender Projekte Gebrauch machen.

...

92. Konjunkturelles Kurzarbeitergeld³

Sachverhalt

...

² Bei Sistierungen handelt es sich grundsätzlich um einen vom Auftraggeber formell geforderten Stillstand in der Auftrags- bzw. Projektabwicklung, bei dem es zunächst offen bleibt, ob der Auftrag bzw. das Projekt weitergeführt wird.

³ Der Begriff „konjunkturelles Kurzarbeitergeld“ (bzw. Kurzarbeitergeld) wird in diesem Anwendungshinweis in Übereinstimmung mit der von der Bundesagentur für Arbeit verwendeten Begriffsumschreibung wie folgt verwendet: „Das konjunkturelle Kurzarbeitergeld (Kug) wird gewährt, wenn in Betrieben oder Betriebsabteilungen die regelmäßige betriebsübliche wöchentliche Arbeitszeit infolge wirtschaftlicher Ursachen oder eines unabwendbaren Ereignisses vorübergehend verkürzt wird. Die Voraussetzungen der §§ ~~169 bis 182~~ 95 bis 109 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) müssen dabei erfüllt sein.“

Das konjunkturelle Kurzarbeitergeld beträgt für Arbeitnehmer, die beim Arbeitslosengeld die Voraussetzungen für den erhöhten Leistungssatz erfüllen würden, 67 Prozent und für die übrigen Arbeitnehmer 60 Prozent der Nettoentgeltdifferenz gemäß § 179-105 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) im Anspruchszeitraum.

Darüber hinaus werden dem Arbeitgeber auf Antrag⁴ die von ihm allein zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung für die Ausfallstunden pauschaliert zu 50 Prozent bzw. bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zu 100 Prozent erstattet⁵.

Frage: Besteht im Falle der Kurzarbeit für das bilanzierende Unternehmen eine Pflicht zur Rückstellungsbildung für künftig an die Arbeitnehmer zu zahlende Kurzarbeitergelder bzw. von ihm zu tragende Aufwendungen zur Sozialversicherung?

Antwort: Nein. Weder IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer* noch IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen* begründen für einen ...

Frage: Handelt es sich bei dem konjunkturellen Kurzarbeitergeld aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens um einen durchlaufenden Posten, so dass in der Gesamtergebnisrechnung bzw. in einer gesonderten Gewinn- und Verlustrechnung weder ein entsprechender Aufwand noch ein Ertrag zu erfassen bzw. auszuweisen ist?

Antwort: Ja. Aus der Sicht des bilanzierenden Unternehmens stellt das konjunkturelle Kurzarbeitergeld insoweit einen durchlaufenden Posten dar, als gemäß § 169-95 Sozialgesetzbuch 3 (SGB III) der Anspruch auf das konjunkturelle Kurzarbeitergeld dem Arbeitnehmer zusteht und die Leistungsverpflichtung bei der Bundesagentur für Arbeit liegt. Aus diesem Grund sind ...

Frage: Gilt diese Aussage analog auch für die vom Arbeitgeber zu tragenden Aufwendungen zur Sozialversicherung, die ihm auf Antrag pauschaliert von der Bundesagentur für Arbeit erstattet werden?

Antwort: ...

Frage: Wie ist zu bilanzieren, wenn die Erstattung des konjunkturellen Kurzarbeitergeldes durch die Bundesagentur für Arbeit beim bilanzierenden Unternehmen eingeht, bevor die korrespondierende Auszahlung an die Arbeitnehmer erfolgt?

Antwort: ...

Frage: Sind in Zusammenhang mit Kurzarbeit bzw. der Gewährung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld besondere Berichtspflichten im (Konzern-) Lagebericht bzw. im Anhang zu beachten?

Antwort: Über dDas Erfordernis, auf Kurzarbeit bzw. die Gewährung von konjunkturellem Kurzarbeitergeld im Rahmen des (Konzern-) Lageberichts einzugehen, ist unternehmensindividuell anhand der jeweiligen Rahmenbedingungen zu entscheiden. Auf den die gesetzlichen Vorschriften erläuternden DRS 20 Konzernlagebericht-15 Lageberichterstattung wird hingewiesen.

⁴ Der Antrag auf das konjunkturelle Kurzarbeitergeld schließt den Antrag auf Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ein.

⁵ Vergleiche hierzu § 421t Sozialgesetzbuch 3 (SGB III). Es ist darauf hinzuweisen, dass diese Maßnahmen bis zum 31. Dezember 2010-2011 befristet sind.

Ebenfalls in Abhängigkeit vom Einzelfall kann in Ergänzung zu den bereits oben angesprochenen Anhangangaben eine Berichterstattungspflicht gemäß IAS 1.117--124 zu den Rechnungslegungsmethoden erforderlich sein.

23. Negative Arbeitszeitkonten (kurzfristig)

Sachverhalt

Ebenfalls aAls kurzfristige Reaktion auf mangelnde Beschäftigungsmöglichkeiten und zur Vermeidung betriebsbedingter Kündigungen nutzen Arbeitgeber Arbeitszeitmodelle, die das starre Muster der gleichmäßig über eine bestimmte Zeiteinheit verteilten Vertragsarbeitszeit ersetzen. Tagesbezogene Abweichungen zwischen tatsächlich geleisteter und vereinbarter Arbeitszeit werden auf einem individuellen Zeitkonto des Mitarbeiters verrechnet – für die vortragsfähige Mehr- oder **Minderarbeit** **Minerarbeit** ist häufig eine Obergrenze bestimmt. Weisen diese Arbeitszeitmodelle einen Bezugs- bzw. Ausgleichszeitraum von bis zu einem Jahr auf, so werden sie insbesondere vor dem Hintergrund der Rechnungslegungsregeln als kurzfristig eingestuft und als Kurzzeitkonten bzw. kurzfristige Arbeitszeitkonten bezeichnet. Kurzzeitkonten werden in der Praxis z.B. in der Form von Gleitzeit, Jahresarbeitszeitkonten, Ampelkonten oder Arbeitszeitkorridoren eingesetzt.

Frage: Besteht für den Arbeitgeber ein aktivierungspflichtiger Anspruch, wenn ein Arbeitnehmer im Rahmen eines kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodells weniger Arbeitsstunden erbracht hat, als vertraglich geschuldet?

Antwort: Bei den Vereinbarungen über kurzfristige Arbeitszeitkonten handelt es sich gemäß IAS 19.7-8 um „kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer“, für die in Bezug auf Ansatz und Bewertung die Vorschriften des IAS 19.40-11 zu beachten sind.

Hat der Arbeitnehmer weniger Arbeitsstunden erbracht als gemäß vertraglicher Vereinbarungen geschuldet, so ergibt sich für sein Arbeitszeitkonto ein Defizit bzw. das Konto wird negativ. Aus Sicht des Arbeitgebers besteht aufgrund der geleisteten Lohn- bzw. Gehaltszahlungen ein Erfüllungsüberhang. Sofern eine Verpflichtung des Arbeitnehmers zur Erbringung noch ausstehender Arbeitsleistungen vorliegt, handelt es sich grundsätzlich um einen Vermögenswert in der Form einer aktivischen Abgrenzung (*prepaid expense*) im Sinne von IAS 19.40-11 (a) (Satz 2). Das gleiche Ergebnis ergibt sich, wenn dem Arbeitgeber im Falle eines vorherigen Ausscheidens des Arbeitnehmers ein finanzieller Ausgleichsanspruch zusteht.

...

Frage: Können aktivische Abgrenzungen für Zeitkontensalden zugunsten des Arbeitgebers im Rahmen von kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodellen mit entsprechenden Passivposten saldiert werden?

Antwort: Nein. Gemäß IAS 1.32 dürfen sich ergebende Vermögenswerte und Schulden im Rahmen von kurzfristigen Arbeitszeitkontenmodellen nicht miteinander saldiert werden, da nach IAS 19.40-11 ff. eine solche Vorgehensweise nicht zulässig ist.

84. Bilanzierung von Eintrittsprämien

Sachverhalt

Neu in ein Unternehmen eintretenden Arbeitnehmern werden vereinzelt Eintrittsprämien vor Aufnahme der Beschäftigung mit der Bedingung einer Mindestverbleibensdauer ausgezahlt. Der Leistungsempfänger hat den erhaltenen Bonus vollständig oder teilweise an den Arbeitgeber zurückzuzahlen, wenn bzw. soweit er vor Ablauf der Mindestverbleibensdauer das Unternehmen verlässt.

Frage: Welcher der vier in IAS 19.4-5 aufgeführten Kategorien sind die oben beschriebenen Eintrittsprämien zuzuordnen?

Antwort: ...

Frage: Welche Bilanzierungsvorschriften sind für die oben beschriebenen Eintrittsprämien konkret anzuwenden?

Antwort: Bei Auszahlung der Prämie ist **gem.gemäß** IAS 19.10-11 (a) ein Vermögenswert anzusetzen (aktivische Abgrenzung), da die Vorauszahlung zu einer Rückerstattung im Falle des Verstoßes gegen die Mindestverbleibensdauer führen wird.

...

Die Erfassung von Aufwand ist nach Auffassung des **RIG-DRSC gem.gemäß** IAS 19.10-11 (b) linear über den Zeitraum der vereinbarten Mindestverbleibensdauer des Arbeitnehmers vorzunehmen. Diese Vorgehensweise entspricht der Erwartung des bilanzierenden Unternehmens in Bezug auf die vom Arbeitnehmer noch zu erbringende Arbeitsleistung im Austausch für die bereits vorab gezahlte Prämie.

...

Frage: Welche bilanziellen Konsequenzen ergeben sich, wenn der Arbeitnehmer vor Erreichen der vereinbarten Mindestverbleibensdauer das Unternehmen wieder verlässt?

Antwort: ...

75. Bilanzierung von sog. Halteprämien

Sachverhalt

Arbeitnehmern werden aus Anlass der Beendigung eines Arbeitsverhältnisses häufig Leistungen gewährt, die zwar mit einer unfreiwilligen Beendigung des Arbeitsverhältnisses verbunden sind, dem wirtschaftlichen Gehalt nach aber „Halteprämien“ für ein befristetes Verbleiben im Unternehmen darstellen. Beispielsweise kann es aus Sicht des Unternehmens erforderlich sein, zur geordneten Abwicklung eines Produktionsstandorts, dessen Stilllegung beschlossen worden ist, Arbeitnehmer über die normale Kündigungsfrist hinaus zeitlich befristet zu beschäftigen und zu diesem Zweck als entsprechenden Anreiz eine Halteprämie auszuloben. In einem solchen Fall - häufig in Zusammenhang mit Restrukturierungen - werden zum einen „Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses“ vereinbart, darüber hinaus aber auch Anreize für die Erbringung künftiger Arbeitsleistungen durch den Arbeitnehmer in Form von Halteprämien, die auch als *Retention* oder *Stay Bonuses* bezeichnet werden, gewährt.

Halteprämien, die in den Anwendungsbereich des IFRS 2 Aktienbasierte Anteilsbasierte Vergütung fallen, sind nicht Gegenstand dieses ~~RIC~~-Anwendungshinweises ~~IFRS~~.

Frage: Sind Halteprämien, die Arbeitnehmern gemeinsam mit Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, getrennt von diesen zu bilanzieren?

Antwort: Ja. Da die Leistungen an die Arbeitnehmer für unterschiedliche Gegenleistungen gewährt werden, hat angesichts des im Rahmen der IFRS zu beachtenden Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise eine Aufteilung der beiden Leistungen zu erfolgen, auch wenn diese zivilrechtlich in einem Vertrag vereinbart werden (vgl. IAS 19.~~432~~159).

Die Halteprämie wird für eine zukünftig noch zu erbringende Leistung (Verbleib im Unternehmen) gewährt, während der andere Teil der Leistung aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt wird.

Frage: Wie sind Halteprämien zu bilanzieren?

Antwort: Halteprämien stellen kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer dar, sofern zu erwarten ist, dass sie innerhalb von 12 Monaten nach Ende der Berichtsperiode, in der die entsprechende (Arbeits-) Leistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden (IAS 19.8)in voller Höhe fällig sind (IAS 19.7).

Wenn hingegen nicht zu erwarten ist, dass die mit einer Halteprämie verbundene Zahlung nicht in voller Höhe innerhalb von 12 Monaten nach Ende derjenigen Periode vollständig abgegolten wirdfällig ist, in der die mit der Halteprämie verbundene (Arbeits-) Leistung von den Arbeitnehmern erbracht wurde, sind die Vorschriften des IAS 19.~~426–131~~153-158 zu anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden.

Die Aufwandserfassung erfolgt mit der Erbringung der Leistungen (siehe hierzu im Einzelnen die Regelungen des IAS 19.~~40~~11 bzw. IAS 19.~~426~~153 ff. i.V.m. IAS 19.~~67~~56 ff.).

6. Abzinsungssatz nach IAS 19.~~78~~83 ff.

Sachverhalt

In IAS 19.~~78~~83 (Satz 1) ist festgelegt, welcher Zinssatz zur Diskontierung der Verpflichtungen für die nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu erbringenden Leistungen heranzuziehen ist. Dieser Zinssatz ist ...

Diese Indizes können jedoch vorübergehend Anleihen beinhalten, die von einem AA- bzw. Aa-Rating herabgestuft wurden und nicht dem geforderten Kriterium der Hochwertigkeit entsprechen. Für den iBoxx AA Corporate Bond Index werden ~~beispielsweise~~ von dem Marktdatenanbieter beispielsweise Informationen über Anleihen, die zum Stichtag schlechter als AA eingestuft sind, jedoch (aus technischen Gründen) erst kurz nach dem Stichtag aus dem Index herausgenommen werden, kurz vor dem Stichtag oder zum Stichtag zur Verfügung gestellt. Da eine unreflektierte und unreinigte Verwendung solcher Indizes dazu führen kann, dass die Referenzgrundlage für den zu betrachtenden Stichtag nicht den gem.gemäß IAS 19.~~78~~83 (Satz 1) be-

schriebenen Anforderungen entspricht, ist es erforderlich, den Index auf Basis der zum Stichtag vorliegenden Informationen um die Anleihen zu bereinigen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, es sei denn, es ist offensichtlich, dass die Effekte einer solchen Anpassung unwesentlich sind.

Im Zusammenhang mit der Ableitung des Abzinsungssatzes können unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände auch Anpassungen des zugrunde liegenden Index in Bezug auf andere Teilaspekte sinnvoll sein. Sofern zu einem bestimmten Zeitpunkt außergewöhnliche Umstände vorliegen, wie es zeitweise im Rahmen der-einer Finanz- und WirtschaftskriseKrisensituation und den damit verbundenen Unsicherheiten der Fall-warmöglich ist, kann beispielsweise die Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld-/Briefkursdifferenz aufweisen, angemessen und gerechtfertigt sein.

Frage: Liegt bei einer Anpassung des Index bzw. des bisher verwendeten Baskets zur Ermittlung des Diskontierungssatzes durch Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, eine Methodenänderung (*change in accounting policy*) gemäß IAS 8.14 vor?

Antwort: ...

Frage: Können aufgrund der oben beschriebenen Herausnahme von Anleihen, die schlechter als AA bzw. Aa eingestuft sind, zusätzliche Anhangangaben notwendig werden?

Antwort: Zusätzliche Anhangangaben aufgrund solcher Anpassungen resultieren aus IAS 19 nicht.

In Bezug auf andere Teilaspekte in Zusammenhang mit einer Anpassung des zugrunde liegenden Index zur Ableitung des Abzinsungssatzes, z.B. der oben erwähnten Herausnahme von Titeln, die eine besonders hohe Geld-/Briefkursdifferenz aufweisen, können jedoch weitergehende Angaben erforderlich werden. Wesentliche Auswirkungen der-einer FinanzmarktkriseKrisensituation auf die Bewertungsparameter gemäß IAS 19 sind den Abschlussadressaten in diesem Zusammenhang nachvollziehbar zu machen. Besonderes Augenmerk sollte hierbei auch auf die einschlägigen Anhangangaben gemäß IAS 1.125 ff. (Hauptquellen von Schätzungsunsicherheiten) sowie IAS 8.39 f. (Angaben i.Z.m. Änderungen von Schätzungen) gelegt werden.

37. Abgrenzung von Zusammenwirken der Bilanzierungsvorschriften für Restrukturierungsmaßnahmen gemäß IAS 37 von-und für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahmen) gemäß IAS 19

Sachverhalt

Viele Unternehmen sehen sich in einer Krisensituation ~~der aktuellen Finanz- und Wirtschaftskrise~~ dazu veranlasst, im Rahmen von Restrukturierungsmaßnahmen Mitarbeiter zu entlassen. Eine faktische Verpflichtung aufgrund einer Restrukturierung entsteht gemäß IAS 37.72 – unter Beachtung weiterer Voraussetzungen – allerdings „nur, wenn ein Unternehmen ... einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, in dem ... folgende Angaben enthalten sind: ... Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden“. Daneben wird in

IAS 19.132–143/159-171 die Bilanzierung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses geregelt.

Aufgrund der vom IASB im Juni 2011 veröffentlichten und erstmals für am oder nach dem 1. Januar 2013 beginnende Geschäftsjahre verpflichtend anzuwendenden Änderungen des IAS 19 hinsichtlich der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses hat sich die Anzahl der Fälle, die gemäß den für diese Kategorie einschlägigen Vorschriften von IAS 19 (IAS 19.159-171) abzubilden sind, deutlich vermindert. Dies ist vor allem darauf zurückzuführen, dass aufgrund der Änderungen vom Juni 2011 eine Bilanzierung nach IAS 19.159-171 immer dann ausscheidet, wenn Leistungen an die Arbeitnehmer im Austausch für künftig noch zu erbringende Arbeitsleistungen gewährt werden (IAS 19.159-162).

Frage: Sind die Regelungen des IAS 37.70 ff. IAS 19.132 ff. oder die Regelungen des IAS 19.159 ff. IAS 37.70 ff. auf Leistungen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen anzuwenden, zu deren Gewährung sich ein Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungsmaßnahme verpflichtet hat?

Antwort: Es sind die Regelungen des IAS 19.132-159 ff. anzuwenden. In IAS 37.5 wird bestimmt, dass andere IFRS, die bestimmte Rückstellungen behandeln, vorrangig anzuwenden sind. Dies gilt gemäß IAS 37.5 (d) auch für Leistungen an Arbeitnehmer, für die auf IAS 19 verwiesen wird. Somit sind Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, zu denen sich das Unternehmen im Rahmen einer Restrukturierungsmaßnahme verpflichtet hat, nach IAS 19.132-159 ff. zu bilanzieren. Daher sind die Maßnahmen zum Personalabbau von anderen Restrukturierungsmaßnahmen abzutrennen und gesondert nach der einschlägigen Spezialregelung des IAS 19 zu behandeln.

Dieses Ergebnis ergibt sich auch aufgrund der Vorschrift des IAS 8.7, der zufolge der Standard anzuwenden ist, der sich ausdrücklich „auf einen Geschäftsvorfall oder auf sonstige Ereignisse oder Bedingungen“ bezieht.

Frage: Ergeben sich in Bezug auf den Ansatz aufgrund der auf die der Personalfreisetzungsmaßnahmen Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwendenden Vorschriften des gemäß IAS 19.133 – 134/165 ff. Unterschiede im Vergleich zu den Ansatzvorschriften gemäß IAS 37.71 – 75 ff.?

Antwort: Grundsätzlich nein. Lediglich für den Fall, dass der Zeitpunkt, zu dem ein Unternehmen das Angebot zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses nicht mehr zurückziehen kann (IAS 19.165 (a)), vor dem Zeitpunkt liegt, zu dem das Unternehmen Kosten für eine Restrukturierung gemäß IAS 37.71 ff. zu erfassen hat und die Restrukturierung die Zahlung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses beinhaltet (IAS 19.165 (b)), kommt es zu unterschiedlichen Ansatzzeitpunkten. In IAS 19.BC93 bringt der IASB zum Ausdruck, dass hinsichtlich der Ansatzvoraussetzungen für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Übereinstimmung mit den Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsmaßnahmen nach IAS 37 angestrebt wird. Weiterhin wird in IAS 19.BC91 klarstellend darauf hingewiesen, dass als notwendige Bedingung für die Erfassung einer Schuld die Leistungen, zu denen sich das Unternehmen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses verpflichtet hat, an die Arbeitnehmer (oder deren Vertreter) kommuniziert sein müssen. Da weiterhin die Ansatzvoraussetzungen gemäß IAS 19.133 f. und IAS 37.71 – 75 bei teilweise voneinander abweichenden Formulierungen materiell faktisch übereinstimmen, ergeben sich regelmäßig kei-

~~ne Unterschiede in Bezug auf die Ansatzvoraussetzungen bzw. den Zeitpunkt der Erfassung einer Schuld.~~

Frage: Ergeben sich in Bezug auf die Bewertung der Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gemäß IAS 19.169 f. Unterschiede im Vergleich zu den Bewertungsvorschriften gemäß IAS 37.80? Können sich in Bezug auf die Bewertung aufgrund der auf die Personalfreisetzungsmaßnahmen anzuwendenden Vorschriften des IAS 19.139 f. Unterschiede im Vergleich zu der Vorgehensweise nach IAS 37 ergeben?

Antwort: Ja, es können sich Unterschiede ergeben. In IAS 19.BC93 wird auch darauf abgestellt, dass bei den Bewertungsvorschriften für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses eine Übereinstimmung zwischen den Regelungen des IAS 19 und des IAS 37 angestrebt wird, wobei die expliziten Bewertungsvorschriften in IAS 19.139 f. vorrangig zu beachten sind. Vor diesem Hintergrund bestehen mit Ausnahme der folgenden Besonderheiten in Bezug auf die Bewertungsvorschriften keine Unterschiede:

In IAS 19.139 wird konkretisiert, dass Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses, die mehr als zwölf Monate nach dem Abschlussstichtag fällig sind, mit dem nach IAS 19.78 abgeleiteten Zinssatz (der „auf der Grundlage der Renditen zu bestimmen [ist], die am Abschlussstichtag für erstrangige, festverzinsliche Industrieanleihen am Markt erzielt werden“) zu diskontieren sind. Im Rahmen einer Abzinsung nach IAS 37 wäre gemäß IAS 37.47 ein Zinssatz zugrunde zu legen, der im Regelfall von dem nach IAS 19.78 abweicht. Darüber hinaus hat eine Abzinsung gemäß IAS 19.139 in jedem Fall zu erfolgen, in dem Leistungen mehr als 12 Monate nach dem Abschlussstichtag fällig sind. IAS 37.45 fordert die Bewertung zum Barwert der erwarteten Ausgaben nur für den Fall, dass der Zinseffekt eine wesentliche Auswirkung hat. Die Bewertungsvorschriften des IAS 19 sind vorrangig zu beachten, so dass es aufgrund der Verweise in IAS 19.169 auf andere spezielle Regelungen innerhalb von IAS 19 zu Unterschieden im Vergleich zur Vorgehensweise nach IAS 37 kommen kann.

Gemäß IAS 19.169 gilt zunächst der Grundsatz, dass ein Unternehmen die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses

- beim erstmaligen Ansatz und
- bei späteren Änderungen

gemäß der Art der Leistungen an Arbeitnehmer zu bewerten hat. Auf dieser Grundlage ist hinsichtlich der Bewertung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses wie folgt zu differenzieren:

- Stellen die Leistungen eine Verbesserung der Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses dar, hat das Unternehmen die Vorschriften für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses anzuwenden (IAS 19.169 Satz 1);
- ist zu erwarten, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der sie erfasst wurden, vollständig abgegolten werden, hat das Unternehmen die Vorschriften für kurzfristig fällige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden (IAS 19.169 Satz 2 lit. (a));
- ist hingegen nicht zu erwarten, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der sie erfasst wurden, vollständig abgegolten werden, hat das Unternehmen die Vorschriften für andere langfristige Leistungen an Arbeitnehmer anzuwenden (IAS 19.169 Satz 2 lit. (b)). Eine Abzinsung hätte in diesen Fällen auf Grundlage eines Zinssatzes gemäß IAS 19.83 ff. zu erfolgen. Sind hingegen nicht in den Anwendungsbereich von IAS 19 fallende Aufwendungen, die im Rahmen der Restrukturierung in Zusammenhang mit einer Personal-

freisetzungsmassnahme anfallen, abzuzinsen, ist gemäß IAS 37.47 ein Zinssatz zugrunde zu legen, der im Regelfall von dem nach IAS 19.83 ff. abweicht. Darüber hinaus hat eine Abzinsung gemäß IAS 19 in jedem Fall zu erfolgen, wenn nicht zu erwarten ist, dass die Leistungen innerhalb von zwölf Monaten nach Ende der Periode, in der die entsprechende Arbeitsleistung erbracht wurde, vollständig abgegolten werden. IAS 37.45 fordert die Bewertung zum Barwert der erwarteten Ausgaben hingegen nur für den Fall, dass der Zinseffekt eine wesentliche Auswirkung hat.

Frage: Wie wirken die Anhangangaben gemäß IAS 37 für Restrukturierungsmaßnahmen und gemäß IAS 19.171 für Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses (als Bestandteil der Restrukturierungsmaßnahme) zusammen? Ergeben sich aufgrund der auf die Personalfreisetzungsmassnahmen anzuwendenden Vorschriften des IAS 19.141 – 143 Unterschiede in Bezug auf die Anhangangaben im Vergleich zu den Vorschriften nach IAS 37.84 ff.?

Antwort: Ja. Hinsichtlich der Erfordernisse zu den Anhangangaben ergeben sich teilweise unterschiedliche Berichtspflichten, die im Einzelnen in den Vorschriften IAS 19.141 – 143 bzw. IAS 37.84 ff. aufgeführt sind. Im Unterschied zu den in IAS 37.84 geforderten Angaben zur Rückstellungsentwicklung nach Gruppen ist nach IAS 19 eine entsprechende Angabepflicht nicht vorgeschrieben. Darüber hinaus ist auf IAS 19.143 mit dem Verweis auf IAS 24 hinzuweisen, dem kein solcher Verweis in den Angabepflichten des IAS 37 gegenübersteht. In IAS 19.171 wird darauf hingewiesen, dass zu Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses keine besonderen Angaben vorgeschrieben sind, solche Angaben jedoch nach Maßgabe anderer IFRS erforderlich sein können (in IAS 19.171 Sätze 2 und 3 wird in diesem Zusammenhang beispielhaft auf IAS 24 *Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen* und auf IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* verwiesen). Sind die Leistungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses Bestandteil einer Restrukturierungsmaßnahme, sind die Angaben gemäß IAS 37.84 ff. erforderlich, soweit sie für Restrukturierungen bereitzustellen sind.

58. Signifikante oder länger anhaltende Abnahme des beizulegenden Zeitwertes eines gehaltenen Eigenkapitalinstruments unter dessen Anschaffungskosten als objektiver Hinweis auf eine Wertminderung

...

49. Beachtung besonderer Berichtspflichten in Krisensituationen

Sachverhalt

Insbesondere in Zeiten des konjunkturellen Abschwungs und wirtschaftlicher Instabilitäten sowie wie der aktuelleneiner unternehmensindividuellen Finanz- und WirtschaftskriseKrisensituation ist die Berichterstattung des Unternehmens im (Konzern-) Lagebericht von besonderer Bedeutung. Zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns darzustellen (§ 289 Abs. 1 Satz 1 HGB sowie § 315 Abs. 1 Satz 1 HGB; vgl. hierzu auch den entsprechenden Deutschen Rechnungslegungsstandards DRS 15 Lagebericht-erstattung20 Konzernlagebericht). Auf negative Geschäftsentwicklungen (z.B. starke Absatz- und Umsatzeinbußen, Wegfall bestimmter Absatzmärkte, Verminderung seitens der Banken eingeräumter Kreditlinien, deutliche Verschlechterung der Finanzierungsbedingungen) ist somit von der Gesellschaft bzw. dem Konzern ebenso einzuge-

hen wie auf positive Tendenzen. In diesem Zusammenhang ist auch auf die ~~im März 2009 vom DSR veröffentlichte und nun im Rahmen des DRÄS 5 zur Aufnahme in DRS 20 Konzernlagebericht 15 Lageberichterstattung vorgesehene Konkretisierung der enthaltenen Regelungen zur~~ Prognoseberichterstattung unter besonderer Berücksichtigung ~~von DRS 20.133 (außergewöhnlich hohe Unsicherheit in Bezug auf die Beurteilung der zukünftigen Entwicklung) der Wirtschaftskrise und der nur schwer einschätzbaren künftigen wirtschaftlichen Entwicklung~~ hinzuweisen.

In Zeiten ~~der einer Finanz- und Wirtschaftskrise~~ gesamtwirtschaftlichen Krisensituation und auch für den Fall, dass ein Unternehmen im Rahmen eines solchen wirtschaftlichen Umfeldes (oder aus anderen Gründen) in eine unternehmensindividuelle Krise gerät, nimmt darüber hinaus die Bedeutung der nach IFRS geforderten Anhangangaben (*notes*) deutlich zu. Dies kommt dadurch zum Ausdruck, dass ...

Frage: Sehen die nach IFRS zur Verfügung zu stellenden Anhangangaben Berichtspflichten vor, die unmittelbar durch eine (unternehmensindividuelle) Krise ausgelöst werden?

Antwort: ...

Frage: Welches sind nach IFRS geforderte Anhangangaben, die im Rahmen einer Krise im Einzelfall ggf. intensiver darzustellen bzw. auszuführen sind?

Antwort: Es wird exemplarisch vor allem auf die folgenden Vorschriften hingewiesen:

- IAS 1.122 zu wesentlichen bei der Bilanzierung zugrunde gelegten Ausübungen von Ermessensspielräumen durch das Management,
- IAS 1.125 zu wesentlichen Quellen von Schätzungsunsicherheiten. Anhangangaben sind nach dieser Vorschrift allerdings nur erforderlich, soweit nicht bereits nach spezifischen Vorschriften entsprechende Angaben gefordert werden. IAS 1.125 hat insofern Auffangcharakter,
- IAS 10.21 zu „nicht zu berücksichtigenden Ereignissen“ nach dem Abschlussstichtag; in diesem Zusammenhang ist als ein Beispiel insbesondere auf IAS 10.22 (g) zu ungewöhnlich großen Änderungen der Preise von Vermögenswerten oder der Wechselkurse hinzuweisen,
- IAS 19. ~~120A (n)(i)~~ 144 zu den Abzinsungssätzen,
- IAS 36.134--135 zu Schätzungen hinsichtlich der Bewertung der erzielbaren Beträge der zahlungsmittelgenerierenden Einheiten, die einen Geschäfts- oder Firmenwert oder immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer enthalten,
- IFRS 7.10 zu Änderungen des beizulegenden Zeitwertes einer finanziellen Verbindlichkeit, die durch die Änderung des Kreditrisikos dieser Verbindlichkeit bedingt ist,
- IFRS 7.24 zu Ineffektivitäten bei Absicherungen von Zahlungsströmen und der Nettoinvestitionen in ausländischen Geschäftsbetrieben,
- ~~IFRS 7.27 zu Methoden und Annahmen zur Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts von Finanzinstrumenten,~~
- IFRS 7.33 zu qualitativen Angaben hinsichtlich der Risiken, denen das Unternehmen ausgesetzt ist (einschließlich Ausfall-, Liquiditäts- und Marktrisiken) sowie zur Risikomessung und Risikomanagement,
- IFRS 7.34 zu quantitativen Angaben in Bezug auf diese Risiken, einschließlich Angaben zur Risikokonzentration,
- IFRS 7.36--38 in Bezug auf quantitative Angaben zu Ausfallrisiken,
- IFRS 7.39 in Bezug auf quantitative Angaben zu Liquiditätsrisiken, ~~und~~

- IFRS 7.40--42 in Bezug auf Angaben zum Marktrisiko.
- IFRS 7.42A-42H in Bezug auf Angaben zu Übertragungen von finanziellen Vermögenswerten, und
- IFRS 13.91-99 zu Methoden und Annahmen im Rahmen der Ermittlung beizulegender Zeitwerte.

Frage: Sind im Falle von Zahlungsverzögerungen bzw. -ausfällen und Vertragsverletzungen in Verbindung mit Financial Covenants besondere Anhangangaben zu beachten?

Antwort: ...

Frage: Welches sind nach IAS 34 *Zwischenberichterstattung* geforderte Anhangangaben, die im Rahmen der Krise im Einzelfall ggf. intensiver als sonst üblich darzustellen bzw. auszuführen sind?

Antwort: Bei der Erstellung eines Zwischenberichts sind gemäß IAS 34.16A bestimmte Informationen in die Anhangangaben einzubeziehen. Eine aufgrund der Krisensituation ggf. intensivere Berichterstattungspflicht ergibt sich vor allem im Hinblick auf die folgenden Berichtserfordernisse:

- IAS 34.16A (b) zu saison- oder konjunkturbedingten Einflüssen auf die Geschäftstätigkeit innerhalb der Zwischenberichtsperiode,
- IAS 34.16A (c) zu Sachverhalten, die Vermögenswerte, Schulden, Eigenkapital, Periodenergebnis oder Cashflows wesentlich beeinflussen und aufgrund ihrer Art, ihres Ausmaßes oder ihrer Häufigkeit ungewöhnlich sind,
- IAS 34.16A (d) zu wesentlichen Schätzungsänderungen im Vergleich zu früheren Zwischenabschlüssen des aktuellen Geschäftsjahrs oder zu früheren Geschäftsjahren, und
- IAS 34.16A (h) zu wesentlichen, nach Ende der Zwischenberichtsperiode eingetretenen, wertbegründenden Ereignissen.

B. Rein redaktionelle Anpassungen

Artikel 2: Änderungen an der Rechnungslegungs Interpretation Nr. 1

~~Rechnungslegungs Interpretation Nr. 1~~ DRSC Interpretation 1 (IFRS)*

~~RIC 1~~

Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*

*~~RIC 1~~ DRSC Interpretation 1 (IFRS) wurde am 19. Juli 2005 als Rechnungslegungs Interpretation Nr. 1 bzw. RIC 1 veröffentlicht. ~~Er~~ Die Interpretation gilt für alle Abschlüsse (einschließlich der Zwischenberichterstattung), für die IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der im Rahmen des *Improvements Projects* überarbeiteten Fassung bzw. in einer in der Folgezeit durch *consequential amendments* angepassten Fassung zur Anwendung kommt.

*~~RIC 1~~ Die Interpretation wurde in der überarbeiteten Fassung ~~durch das RIC~~ am 25. März 2009 mit Änderungen der Tz. 2, Tz. 4, Tz. 5, Tz. 10 bis Tz. 16, Tz. 18, Tz. 21 bis Tz. 25, Tz. 28 bis Tz. 30 und Tz. 36 verabschiedet. ~~Er~~ Die Interpretation gilt in dieser Fassung für alle Abschlüsse (einschließlich der Zwischenberichterstattung), für die IAS 1 *Darstellung des Abschlusses* in der vom IASB am 6. September 2007 veröffentlichten Fassung bzw. in einer in der Folgezeit durch *consequential amendments* angepassten Fassung zur Anwendung kommt. [dieser Absatz wird nicht mehr in Fettdruck dargestellt]

*DRSC Interpretation 1 (IFRS) wurde in der überarbeiteten Fassung durch den IFRS-Fachausschuss am [xx. xxxx] 2013 mit Änderungen der Tz. [...] und [...] sowie des Anhangs verabschiedet. Sie gilt in dieser Fassung für alle Abschlüsse (einschließlich der Zwischenberichterstattung), für die IAS 1 Darstellung des Abschlusses in der vom IASB am 16. Juni 2011 geänderten (Presentation of Items of Other Comprehensive Income) bzw. in einer in der Folgezeit durch consequential amendments angepassten Fassung zur Anwendung kommt.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs-Interpretations-Committee Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

~~Das Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des IFRS Interpretations Committee zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRS Interpretations Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien der anderen nationalen Partner eng zusammen.~~

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

Gegenstand von ~~Die Rechnungslegungsinterpretationen~~ Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB („DRSC Interpretationen (IFRS)“ bzw. „Interpretationen“) sind Fragestellungen mit deutlich dominierendem nationalem Bezug, die durch das IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretiert werden können und zu denen das DRSC entsprechende Auslegungen in Absprache mit dem IFRSIC erarbeitet.

Interpretationen werden ~~vom RIC~~ nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRSs, des *Framework* des IASB sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. ~~Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung der RIC Interpretation RIC 1 zugestimmt.~~

Hinweis zur Anwendung der Interpretation

Die vom ~~RIC~~ DRSC beschlossenen Interpretationen gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde, als Leitlinie für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRSs aufgestellt kennzeichnen, haben daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretationen des ~~RIC~~ DRSC geboten ist.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an dieser Interpretation steht dem DRSC zu. Die Interpretation ist einschließlich ihres Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede

Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird eine Interpretation wiedergegeben, darf diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel der Interpretation sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung der Interpretationen des ~~RIC-DRSC~~ berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Bilanzgliederung nach Fristigkeit gemäß IAS 1 Darstellung des Abschlusses⁶

Maßgebliche IFRS:

IAS 1 *Darstellung des Abschlusses*

IAS 10 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*

IAS 17 *Leasingverhältnisse*

IAS 19 *Leistungen an Arbeitnehmer*

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualschulden und Eventualforderungen*

IFRS 5 *Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche*

Hintergrund

1.

...

Anwendungsbereich

5.

...

Fragestellungen

...

Beschlussfassung

Fragestellung 1: Nach welchen Kriterien wird bei einer Bilanzgliederung nach Fristigkeit zwischen langfristigen und kurzfristigen Bilanzposten unterschieden?

10.

...

12.

Vermögenswerte und Schulden, die primär für Handelszwecke gehalten werden (vgl. IAS 1.66 (b) und IAS 1.69 (b)), sowie innerhalb von 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag frei verfügbare Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalente (vgl. IAS 1.66 (d)) sind stets als kurzfristig zu klassifizieren.

13.

...

19.

Sind einzelne Vermögenswerte oder aus Vermögenswerten bestehende Veräußerungsgruppen gemäß IFRS 5 zur Veräußerung bestimmt, so sind sie unter der Bezeichnung „zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und Veräußerungsgruppen“ oder einer ähnlichen, den Regelungen des IFRS 5 entsprechenden

⁶ In dieser Interpretation werden ausgewählte Problembereiche einer Bilanzgliederung nach Fristigkeit behandelt und zum besseren Verständnis wesentliche Passagen aus IAS 1 sinngemäß wiedergegeben. Es sei aber darauf hingewiesen, dass diese Interpretation im Zuge ihrer Anwendung immer im Zusammenhang mit IAS 1 und den anderen, für die Bilanzgliederung relevanten Standards zu lesen ist.

| **Bezeichnung** als letzter Posten der kurzfristigen Vermögenswerte auszuweisen, wobei dieser Posten von den restlichen kurzfristigen Vermögenswerten durch eine Zwischensumme getrennt werden sollte.⁷

20.

...

Fragestellung 3: Ist bei einer Bilanzgliederung nach Fristigkeit der kurzfristige Anteil langfristiger Vermögenswerte und Schulden separat auszuweisen, und unter welchen Voraussetzungen sind Umgliederungen von Bilanzposten erforderlich?⁸

26.

...

32.

Pensionsrückstellungen müssen nicht in einen kurzfristigen und langfristigen Teil aufgeteilt werden (IAS 19.418133). Wird daher die Aufteilung nicht vorgenommen, sind die Pensionsrückstellungen insgesamt den langfristigen Schulden zuzuordnen. Andernfalls ist die Vorgehensweise bei der Zuordnung zu den langfristigen und kurzfristigen Schulden im Anhang zu erläutern.

33.

...

Anhang: Beispiel für ein Bilanzgliederungsschema

AKTIVA

...

⁷ Vgl. die Darstellungen in IFRS 5, *Implementation Guidance*, Beispiel 12 sowie im Anhang zu dieser Interpretation.

⁸ Etwaige Auswirkungen der im Folgenden dargestellten Umgliederungen auf die Bewertung werden in dieser Interpretation nicht betrachtet.

PASSIVA

Eigenkapital

Den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zurechenbarer Anteil am Eigenkapital

Gezeichnetes Kapital

Rücklagen

~~Direkt im Eigenkapital erfasste Erträge oder Aufwendungen in Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten und Veräußerungsgruppen sowie aufgegebenen Geschäftsbereichen~~
Sonstige Eigenkapitalkomponenten

Eigene Anteile

Minderheitsanteile Nicht beherrschende Anteile

SUMME Eigenkapital

Schulden

Langfristige Schulden

Rückstellungen

Finanzverbindlichkeiten

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Abgegrenzte Zuwendungen der Öffentlichen Hand

Sonstige Verbindlichkeiten

Latente Steuerverbindlichkeiten

Summe langfristige Schulden

Kurzfristige Schulden

Rückstellungen

Laufende Ertragsteuerverbindlichkeiten

Finanzverbindlichkeiten

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Sonstige Verbindlichkeiten

Zwischensumme kurzfristige Schulden

Schulden in direktem Zusammenhang mit zur Veräußerung gehaltenen langfristigen Vermögenswerten und Veräußerungsgruppen

Summe kurzfristige Schulden

SUMME Schulden

BILANZSUMME

Rechnungslegungs-DRSC Interpretation Nr. 2 (IFRS)*

RIC-2

Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten

*RIC-2DRSC Interpretation 2 (IFRS) wurde am 20. Januar 2006 als Rechnungslegungs Interpretation Nr. 2 bzw. RIC 2 veröffentlicht. ~~Er~~Die Interpretation ist mit dem Tag ~~seiner~~ihrer Veröffentlichung anwendbar. Eine Anwendung bereits zum 31. Dezember 2005 wird empfohlen.

*DRSC Interpretation 2 (IFRS) wurde in der aktualisierten Fassung durch den IFRS-Fachausschuss am [xx. xxxx] 2013 mit Änderungen der Tz. [...] verabschiedet.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs-Interpretations-Committee Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das ~~Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)~~ hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des IFRS Interpretations Committee zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRS Interpretations Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien der anderen nationalen Partner eng zusammen.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

Gegenstand von Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB („DRSC Interpretationen (IFRS)“ bzw. „Interpretationen“) sind Fragestellungen mit deutlich dominierendem nationalem Bezug, die durch das IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretiert werden können und zu denen das DRSC entsprechende Auslegungen in Absprache mit dem IFRSIC erarbeitet.

Die Rechnungslegungsinterpretationen-Interpretationen werden vom RIC nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRSs, des Framework des IASB sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen. Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung der RIC Interpretation RIC 2 zugestimmt.

Hinweis zur Anwendung der Interpretation

Die vom RIC-DRSC beschlossenen Interpretationen gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde, als Leitlinie für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRSs aufgestellt kennzeichnen, haben daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretationen des RIC-DRSC geboten ist.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an dieser Interpretation steht dem DRSC zu. Die Interpretation ist einschließlich ihres Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und

Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird eine Interpretation wiedergegeben, darf diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel der Interpretation sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung der Interpretationen des [RIC-DRSC](#) berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

...

Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten

Maßgebliche IFRS:

IAS 16 *Property, Plant and Equipment* Sachanlagen

IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

IAS 39 *Financial Instruments: Recognition and Measurement* Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung

IFRIC 6 *Liabilities Arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment* Verbindlichkeiten, die sich aus einer Teilnahme an einem spezifischen Markt ergeben – Elektro- und Elektronik-Altgeräte

Hintergrund

1.

Am 19. Dezember 2003 wurde der Interpretationsentwurf E-RIC 1 *Verwertung und Entsorgung von Elektroschrott* veröffentlicht. Dieser basierte auf der Richtlinie 2002/96/EG über Elektro- und Elektronik-Altgeräte⁹, die die Sammlung, Behandlung, Verwertung und umweltgerechte Beseitigung (im Folgenden „Entsorgung“) von Elektro- und Elektronik-Altgeräten regelt. Anschließend wurde der Interpretationsentwurf E-RIC 1 beim IFRS Interpretations Committee eingebracht. Das IFRS Interpretations Committee übernahm die Thematik in sein Arbeitsprogramm und entwickelte in Zusammenarbeit mit dem Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) und dem Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) den Interpretationsentwurf IFRIC D10. Aus diesem Entwurf ist die Interpretation IFRIC 6 hervorgegangen, die am 1. September 2005 veröffentlicht wurde.

2.

Am 16. März 2005 wurde das Gesetz über das In-Verkehr-Bringen, die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz – ElektroG) verabschiedet und am 23. März 2005 verkündet (zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 24. Februar 2012 (BGBl. I S. 212)). Das ElektroG, welches u.a. die Richtlinie 2002/96/EG in deutsches Recht umsetzt, enthält spezifische nationale Regelungen, die Einfluss auf die bereits in E-RIC 1 behandelte Frage nach der Rückstellungsbildung für Entsorgungsverpflichtungen haben. Da sich das IFRS Interpretations Committee auf Grund der nationalen Besonderheiten des ElektroG voraussichtlich nicht mit dessen Regelungen beschäftigen wird, hat das RIC die Frage nach der Bilanzierung der sich aus dem ElektroG ergebenden Verpflichtungen zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten erneut aufgegriffen und am 12. Oktober 2005 den Interpretationsentwurf E-RIC 3 *Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten* veröffentlicht¹⁰ und in der Öffentlichkeit zur Diskussion gestellt. Das RIC hat am 11. Januar 2006 die Interpretation Nr. 2 *Verpflichtung zur Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten* (RIC 2) verabschiedet und am 20. Januar 2006 auf der Website des DRSC veröffentlicht. Im Vergleich zu E-RIC 3 wurden lediglich redaktionelle Änderungen vorgenommen.

⁹ Geändert durch die Richtlinie 2003/108/EG vom 8. Dezember 2003 und neu gefasst durch die Richtlinie 2012/19/EU vom 4. Juli 2012.

¹⁰ E-RIC 3 ersetzte E-RIC 1.

3.

Das ElektroG gilt für die in § 2 ElektroG aufgeführten Elektro- und Elektronikgeräte, wobei jedes Gerät einer bestimmten Geräteart zugeordnet wird. Das Gesetz unterscheidet zwischen Altgeräten, die als Neugeräte nach dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (im Folgenden „neue Altgeräte“) und Altgeräten, die als Neugeräte vor dem 13. August 2005 in Verkehr gebracht wurden (im Folgenden „historische Altgeräte“).¹¹ Die Übergangsvorschriften in § 24 ElektroG führen allerdings zu einer Verschiebung dieser zeitlichen Grenze, so dass erst bei einem In-Verkehr-Bringen von Produkten ab dem 24. November 2005 (Beginn der Registrierungs- und Garantienachweispflicht für Hersteller von Elektro- und Elektronikgeräten)¹² neue Altgeräte vorliegen.⁴³ Entsprechend handelt es sich um historische Altgeräte, wenn diese als Neugeräte vor dem 24. November 2005 in Verkehr gebracht wurden.

4.

...

5.

Die Regelungen des ElektroG werden ergänzt durch ~~das Regelbuch und weitere Verlautbarungen~~Hinweise der Stiftung Elektro-Altgeräte-Register (EAR), die die gemäß § 6 Abs. 1 ElektroG einzurichtende sog. Gemeinsame Stelle der Industrie darstellt. Der EAR wurden per Beleihungsbescheid vom 6. Juli 2005 die hoheitlichen Aufgaben des Gesetzesvollzugs vom Umweltbundesamt übertragen. Beim Umweltbundesamt verbleibt nach der Beleihung allein die Rechts- und Fachaufsicht über die Stiftung.¹⁴

6.

In dieser Interpretation werden Hinweise ~~wurden Verlautbarungen~~ der EAR berücksichtigt, die ~~bis zum 14. September 2005~~ auf der EAR-Website (www.stiftung-ear.de) veröffentlicht wurden (Abruf: 19. Februar 2013). ~~Sie sind im Anhang zu RIC 2 aufgeführt.~~

Anwendungsbereich

7.

Der Anwendungsbereich dieser Interpretation beschränkt sich auf Elektro- und Elektronikgeräte im Sinne der §§ 2 und 3 ElektroG i.V.m. Anlage 1 des ElektroG.⁴⁵

8.

Diese Interpretation befasst sich mit Fragen des Bilanzansatzes gemäß IFRS. Ausweis, Bewertung und Anhangangaben gehören nicht zum Anwendungsbereich ~~von RIC 2~~dieser Interpretation.

¹¹ Vgl. §§ 10 Abs. 2 und 14 Abs. 5 ElektroG.

¹² Vgl. § 6 Abs. 2 und 3 ElektroG.

⁴³ ~~Vgl. Stiftung Elektro-Altgeräte-Register (EAR): Garantie – Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005), S. 1, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.~~

¹⁴ Vgl. hierzu das vom Umweltbundesamt herausgegebene Hintergrundpapier zum ElektroG, S. 2-4, das im Internet unter www.stiftung-ear.de abrufbar ist.

⁴⁵ ~~Eine Hilfestellung, ob ein Elektro- bzw. Elektronikgerät in den Anwendungsbereich des ElektroG und somit von RIC 2 fällt, stellen die vom Bundesministerium für Umwelt (BMU) herausgegebenen „Hinweise zum Anwendungsbereich des ElektroG“ dar, die ein siebenstufiges Prüfschema enthalten; die Hinweise sind im Internet unter www.stiftung-ear.de abrufbar.~~

Fragestellung

9.
...

Beschlussfassung

Da in der Beschlussfassung zur Rückstellungsbildung jeweils direkt Bezug auf den durch das ElektroG gesteckten rechtlichen Rahmen genommen wird, wird dieser in Bezug auf die einzelnen Fragestellungen zunächst erläutert.

Fragestellung 1: Rückstellungsbildung im Falle von historischen Altgeräten von privaten Haushalten

Rechtlicher Rahmen

10.
Für die Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten von privaten Haushalten sind gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Hersteller verantwortlich. Bei den historischen Altgeräten bemisst sich die Beteiligung jedes Herstellers an den Entsorgungskosten nach seinem Absatzanteil in der Periode, die von der Gemeinsamen Stelle für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird (Berechnungszeitraum). Beim Absatzanteil handelt es sich um die Menge (Gewicht oder Stückzahl) an Geräten einer Geräteart, die ein Hersteller in Deutschland in Verkehr bringt, in Bezug auf alle Geräte sämtlicher Hersteller derselben Geräteart (§ 14 Abs. 5 Satz 2 ElektroG).¹⁶

Rückstellungsbildung

11.
...

13.
Die Tz. 11 und 12 entsprechen der Beschlussfassung in der Interpretation IFRIC 6, die sich auf die Rückstellungsbildung für Entsorgungsverpflichtungen im Falle von historischen Altgeräten von privaten Haushalten beschränkt.¹⁷

Fragestellung 2: Rückstellungsbildung im Falle historischer Altgeräte von kommerziellen Nutzern

Rechtlicher Rahmen

14.
...

¹⁶ Vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Fragen und Antworten – Stichwort: [Meldungen \(Abruf am 19. Februar 2013\)](#).-Absatzanteil (Stand: 7. September 2005). Grundlage der Berechnung sind die Mengenmeldungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 ElektroG. ~~Dieser Absatzanteil wird im übernächsten Monat als Grundlage für die Höhe der Rücknahmeverpflichtung verwendet.~~ Vgl. hierzu EAR: Fragen und Antworten – Stichworte: [Rücknahme, Verwertung, Entsorgung \(Stand: 11. Juli 2005\)](#); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹⁷ Vgl. IFRIC 6.9 und zur Begründung der Beschlussfassung insbesondere IFRIC 6.BC10.

Rückstellungsbildung

15.

....

Fragestellung 3: Rückstellungsbildung im Falle neuer Altgeräte von privaten Haushalten

Rechtlicher Rahmen

18.

Sofern es sich um neue Altgeräte von privaten Haushalten handelt, haben die Hersteller gemäß § 10 Abs. 1 Satz 3 ElektroG die Kosten für die Entsorgung dieser Geräte zu tragen. Die Verpflichtung des einzelnen Herstellers zur Entsorgung der von den privaten Haushalten abgegebenen Altgeräte berechnet sich gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG entweder nach dem durch Sortierung oder nach wissenschaftlich anerkannten statistischen Methoden nachgewiesenen Anteil seiner eindeutig identifizierbaren Altgeräte an der gesamten Altgerätemenge pro Geräteart (im Folgenden „Vorwärtsfinanzierung“Vorausfinanzierung“) oder gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG nach dem Anteil des Herstellers an der gesamten im jeweiligen Berechnungszeitraum in Verkehr gebrachten Menge an Elektro- und Elektronikgeräten pro Geräteart (im Folgenden „Umlageverfahren“Umlagefinanzierung“) ¹⁸. Letzteres Verfahren entspricht der für die historischen Altgeräte von privaten Haushalten vorgeschriebenen Methode.

19.

Unabhängig von der gewählten Berechnungsmethode ist jeder Hersteller gemäß § 6 Abs. 3 ElektroG verpflichtet, der gemeinsamen Stelle jährlich eine insolvenz sichere Garantie für die Finanzierung der Entsorgung der von ihm an private Haushalte in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte nachzuweisen. Dieser Nachweis betrifft ausschließlich die neuen Altgeräte und ist für historische Altgeräte nicht zu erbringen. Die Garantie soll sicherstellen, dass die am Ende der Nutzungsdauer von Elektro- und Elektronikgeräten anfallenden Entsorgungskosten bereits zum Zeitpunkt des Inverkehrbringens der Geräte ausreichend gedeckt bzw. abgesichert sind. ¹⁹ Die Garantie wird auf einen Treuhänder als Begünstigtem ausgestellt, der seinen Sitz im Inland haben muss. Tritt der Garantiefall ein, stellt die Gemeinsame Stelle diesen fest und veranlasst die Auszahlung des Garantiebetrages an den Treuhänder, der insoweit alle operativen und finanziellen Entsorgungsverpflichtungen des Herstellers übernimmt. ²⁰

¹⁸ Mit der Übernahme der Begriffe „Vorwärtsfinanzierung“Vorausfinanzierung“ und „Umlageverfahren“Umlagefinanzierung“ wird dem Sprachgebrauch der Gemeinsamen Stelle gefolgt; vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Garantie—Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (Stand: 1. September 2005) (Abruf am 19. Februar 2013), S. 2, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

¹⁹ Vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Garantie—Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (Abruf am 19. Februar 2013), (Stand: 1. September 2005), S. 1, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de; zur Ermittlung des Garantiebetrages vgl. S. 3 des EAR-Papiers sowie EAR-Regelbuch, Abschnitt 02-003 (Daten zur Ermittlung der Garantiehöhe) (Stand: Juli 2005).

²⁰ Vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Garantie—Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (Abruf am 19. Februar 2013), (Stand: 1. September 2005), S. 1 und 5, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de. Die Verwendung des Begriffs „Garantie“ ist in diesem Zusammenhang missverständlich, da eine Garantie eine Sicherheitsleistung darstellt, die sich gegenüber der Verpflichtung (hier der Entsorgungsverpflichtung) akzessorisch verhält.

20.

Je nach Berechnungsmethode wirkt sich ein späterer Marktaustritt eines Herstellers (durch Rückzug aus dem Markt für eine Geräteart (bspw. auf Grund eines Portfoliowechsels) oder durch Insolvenz)²¹ unterschiedlich auf die vom Hersteller nachgewiesene Garantie aus. Während im Falle der VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung der Marktaustritt eines Herstellers zum Eintreten des Garantiefalls führt, tritt der Garantiefall bei Anwendung des der UmlageverfahrenUmlagefinanzierungs nicht bereits beim Marktaustritt eines Herstellers ein, sondern erst dann, wenn der letzte das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung anwendende Hersteller einer Geräteart aus dem Markt austritt.²² Ein Hersteller, der vorher den Markt verlassen hat, wird zwar nicht aus der Garantie in Anspruch genommen (da der Garantiefall noch nicht eingetreten ist); allerdings muss dessen gestellter Garantiebtrag während der mittleren Lebensdauer²³ der von diesem Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte erhalten bleiben. Erst wenn nach dem Marktaustritt des Herstellers die mittlere Lebensdauer sämtlicher von diesem Hersteller in Verkehr gebrachten Produkte einer Geräteart abgelaufen ist, erlischt die Garantie vollständig wird der entsprechende Garantiebtrag durch die EAR freigegeben.²⁴

21.

Dies bedeutet, dass ein Hersteller, der das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung gewählt hat und zu einem späteren Zeitpunkt den Markt für eine Geräteart verlässt, ab diesem Zeitpunkt nur in dem sehr unwahrscheinlichen Fall für die Finanzierung der Entsorgung der noch im Umlauf befindlichen Geräte herangezogen werden kann, dass sämtliche Hersteller einer Geräteart zur VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung wechseln oder der Markt für eine Geräteart vollständig wegbricht. Solange eine dieser Bedingungen nicht erfüllt und somit der Garantiefall nicht eingetreten ist, müssen die Entsorgungskosten für Altgeräte von den im Markt verbliebenen, das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung anwendenden Herstellern einer Geräteart übernommen werden. Hiervon abweichende Vereinbarungen können das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung anwendende Hersteller im Rahmen eines auf privatrechtlicher Ebene erfolgten Zusammenschlusses zu einem kollektiven System für die Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten treffen.²⁵

²¹ Vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Fragen und Antworten – Stichworte: GarantieRücknahme, Verwertung, Entsorgung (Stand: 11. Juli 2005; Abruf am 19. Februar 2013); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

²² Die auch für den Zeitpunkt der Rückstellungsbildung relevante Definition des Garantieeintritts ist nicht im ElektroG geregelt, sondern wurde von der Gemeinsamen Stelle festgelegt; vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Garantie – Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (Abruf am 19. Februar 2013; Stand: 1. September 2005), S. 5, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

²³ Die mittlere Lebensdauer einer Produktkategorie wird einheitlich durch die Regel setzenden Gremien der Produktbereiche je Geräteart in der „Regel ear 02-003“ (Daten zur Ermittlung der Garantiehöhe) für alle Hersteller einer Geräteart festgelegt; vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (und repräsentiert den Zeitpunkt, bei dem der Altgerätenanfall voraussichtlich seinen höchsten Wert erreicht. Vgl. EAR: Fragen und Antworten – Stichwort: Lebenszyklus von Elektro- und Elektronikgeräten (Stand: März 2005; Abruf am 19. Februar 2013); abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

²⁴ Vgl. EAR (www.stiftung-ear.de): Garantie – Fragen und Antworten – Stichwort Garantie (Abruf am 19. Februar 2013; Stand: 1. September 2005), S. 4, abrufbar im Internet unter www.stiftung-ear.de.

²⁵ Die Anwendung des der UmlageverfahrenUmlagefinanzierungs wird begrifflich mitunter mit der Teilnahme an einem kollektiven System gleichgesetzt. Im In der vorliegenden Interpretation sentwurf wird der Begriff „kollektives System“ dagegen nur verwendet, wenn sich mehrere, das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung anwendende Hersteller auf privatrechtlicher Ebene zu einem Verbund (bspw. in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts) zusammenschließen. Vgl. zur Beschreibung solcher kollektiven Systeme Tz. 22 und 23 sowie zu den möglichen Auswirkungen spezifischer Vereinbarungen zwischen den Mitgliedern solcher Systeme auf die Rückstellungsbildung Tz. 29 und 30 dieses dieser Interpretation sentwurfs.

22.

Die Art des Garantienachweises wurde vom Gesetzgeber ausdrücklich nicht festgelegt. Systematisch sind individuelle und kollektive Konstruktionen zu unterscheiden. Beispiele für einen individuellen Garantienachweis sind die Einrichtung von Sperrkonten, das Verpfänden von Wertpapieren sowie die Übertragung der Verpflichtung an einen Versicherer. Gemäß § 6 Abs. 3 Satz 3 ElektroG kann der erforderliche Garantienachweis auch durch die Teilnahme an einem geeigneten kollektiven System erfolgen, bspw. in Form einer Mitgliedschaft in einer Haftungsgemeinschaft. Hierdurch wird – die Rechtswirksamkeit eines solchen kollektiven Systems vorausgesetzt – bei entsprechender vertraglicher Ausgestaltung der Nachweis einer individuellen Garantie entbehrlich. Im Vergleich zu einem individuellen Garantienachweis kann dies mit einer Reduzierung der Liquiditätsbelastung der beteiligten Hersteller verbunden sein. Die individuellen Entsorgungsverpflichtungen der Hersteller verbleiben auch im Falle einer Mitgliedschaft in einem kollektiven System bei den einzelnen Herstellern und gehen nicht auf das kollektive System über.

23.

Damit die Mitgliedschaft in einem kollektiven System als Garantienachweis anerkannt werden kann, muss selbst bei Marktaustritt sämtlicher Mitglieder die Finanzierung der Entsorgung der von den Mitgliedern in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte sichergestellt sein. Dies kann bspw. durch die Kombination von regelmäßigen Zahlungen der Mitglieder in einen Finanzpool und einer Versicherung erreicht werden. Entscheidend ist hierbei, dass das Konglomerat aus Finanzpool und Versicherungssumme betragsmäßig der Summe der bei Verzicht auf ein kollektives System erforderlichen herstellerindividuellen Garantienachweise entspricht, und dass sowohl der Bestand des Finanzpools als auch der Versicherungsschutz insolvenzsicher sind. Rückstellungsbildung bei Anwendung der VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung

24.

Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung die VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 ElektroG, so begründet das In-Verkehr-Bringen von neuen Altgeräten eine Rückstellungspflicht nach IAS 37.14.²⁶ Zwar erlischt bei einem Marktaustritt die Verpflichtung zur Entsorgung von Altgeräten; durch den mit dem Marktaustritt verbundenen Eintritt des Garantiefalls wird der Hersteller aber trotzdem mit den Entsorgungskosten belastet, so dass bereits mit dem In-Verkehr-Bringen von Elektro- bzw. Elektronikgeräten eine Verpflichtung entsteht, der sich der Hersteller nicht mehr entziehen kann.

Rückstellungsbildung bei Anwendung des der Umlageverfahren-Umlagefinanzierungs mit individuellem Garantienachweis

25.

Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung das die UmlageverfahrenUmlagefinanzierung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG und tritt er keinem kollektiven System bei, begründet das In-Verkehr-Bringen von neuen Altgeräten keine Rückstellungspflicht. Vielmehr ist das Entstehen der Entsorgungsverpflichtung und somit die Passivierung einer entsprechenden Rückstellung an die Marktteilnahme eines Herstellers in der Periode geknüpft, die von der Gemeinsamen Stelle für die Berechnung der Entsorgungsverpflichtung zu Grunde gelegt wird (Be-

²⁶ Die Anwendung der VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung setzt die Kennzeichnung der in Verkehr gebrachten Produkte voraus. Da die Kennzeichnungspflicht gemäß § 24 ElektroG bis zum 23. März 2006 ausgesetzt ist, erfordert die Anwendung der VorwärtsfinanzierungVorausfinanzierung vor diesem Datum eine freiwillige Kennzeichnung der Produkte.

rechnungszeitraum). Insofern entspricht die Rückstellungsbildung der Vorgehensweise bei den historischen Altgeräten von privaten Haushalten.

26.

Das In-Verkehr-Bringen von Geräten stellt nicht das verpflichtende Ereignis gemäß IAS 37.17 dar, da der Garantiefall bei Marktaustritt eines Herstellers nicht eintritt und nach Ablauf der mittleren Nutzungsdauer der vom jeweiligen Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte die Garantie ohne jede Inanspruchnahme aufgelöst werden kann.²⁷ Wie im Falle der historischen Altgeräte von privaten Haushalten besteht für die Hersteller somit die Möglichkeit, sich der Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten zu entziehen.

27.

Sollte der Garantiefall vor Ablauf der mittleren Nutzungsdauer der von einem Hersteller in Verkehr gebrachten Geräte eintreten, so stellt dieses Ereignis das verpflichtende Ereignis gemäß IAS 37.17 dar.

Rückstellungsbildung bei Anwendung ~~des~~ der Umlageverfahren-Umlagefinanzierungs mit Garantienachweis durch die Teilnahme an einem kollektiven System

28.

Wählt ein Hersteller für die Berechnung seiner Entsorgungsverpflichtung ~~das~~ die Umlageverfahren-Umlagefinanzierung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 ElektroG und tritt er einem kollektiven System bei (anstelle des Nachweises einer individuellen Garantie), begründet das In-Verkehr-Bringen von neuen Altgeräten vorbehaltlich der Tz. 29 und 30 keine Rückstellungspflicht, da sich der Hersteller durch Marktaustritt seiner Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten entziehen kann. Tz. 25 gilt entsprechend.

29.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen den Teilnehmern an einem kollektiven System können vorsehen, dass sich ein Hersteller im Falle seines Austritts aus dem kollektiven System bzw. seines Marktaustritts unter bestimmten Voraussetzungen seiner Verpflichtung zur Finanzierung der Entsorgung von Altgeräten nicht oder nur partiell entziehen kann. Beim Vorliegen solcher Vereinbarungen ist im Einzelfall zu prüfen, ob in Abweichung zu Tz. 28 bereits zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens von Geräten von den betroffenen Herstellern eine Rückstellung für Entsorgungsverpflichtungen anzusetzen ist.

30.

Geben sich die in einem kollektiven System zusammengeschlossenen Hersteller gegenseitig Garantien, bspw. zur Absicherung des Risikos, dass durch Marktaustritte einzelner Mitglieder die von den verbliebenen, dem kollektiven System angehörenden Herstellern zu tragenden Entsorgungskosten steigen,²⁸ sind diese Garantien gemäß IAS 39 zu bilanzieren. Inwieweit aus solchen vertraglichen Vereinbarungen

²⁷ Würde dagegen der Garantiefall bereits bei Marktaustritt eines ~~das~~ die Umlageverfahren-Umlagefinanzierung anwendenden Herstellers eintreten (mit der Folge, dass der von diesem Hersteller nachgewiesene Garantiebetrag durch den Treuhänder sukzessive auf die verbliebenen Hersteller verteilt würde), stellte das In-Verkehr-Bringen der Geräte das verpflichtende Ereignis dar.

²⁸ Zur Klarstellung sei angemerkt, dass Marktaustritte von Mitgliedern eines kollektiven Systems nicht nur für die verbliebenen Mitglieder zu tendenziell höheren Entsorgungskosten führen, sondern für alle Hersteller, die das die Umlageverfahren-Umlagefinanzierung gewählt haben.

resultierende Verpflichtungen zum Ansatz einer Rückstellung führen und zu welchem Zeitpunkt diese Rückstellung ggf. bilanziert werden muss, ist im Einzelfall zu prüfen.

Rückstellungsbildung im Falle eines Wechsels der Berechnungsmethode

31.

Wechselt ein Hersteller ~~vom von der Umlageverfahren~~ Umlagefinanzierung zur ~~Verwärtsfinanzierung~~ Vorausfinanzierung, kann zwischen einer prospektiven und einer retrospektiven Anwendung der ~~Verwärtsfinanzierung~~ Vorausfinanzierung unterschieden werden.²⁹ Im Falle der prospektiven Anwendung wird die Entsorgungsverpflichtung für alle vor dem Wechsel in Verkehr gebrachten neuen Altgeräte weiterhin nach ~~dem der Umlageverfahren~~ Umlagefinanzierung berechnet. Für Entsorgungsverpflichtungen, die nach dem Wechsel in Verkehr gebrachte Geräte betreffen, ist gemäß Tz. 24 dieser Interpretation zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens der Geräte eine Rückstellung zu bilden. Wird die ~~Verwärtsfinanzierung~~ Vorausfinanzierung retrospektiv angewendet, so ist zum Zeitpunkt des Methodenwechsels eine Rückstellung für die Entsorgungsverpflichtungen für sämtliche vor dem Wechsel in Verkehr gebrachten und zum Zeitpunkt des Wechsels noch in Verkehr befindlichen neuen Altgeräte anzusetzen.

32.

Wechselt ein Hersteller von der ~~Verwärtsfinanzierung~~ Vorausfinanzierung ~~zum zur~~ Umlageverfahren Umlagefinanzierung, gelten hinsichtlich der Rückstellungsbildung die Tz. 25-30 entsprechend, soweit sich aus der (ehemaligen) Anwendung der ~~Verwärtsfinanzierung~~ Vorausfinanzierung keine Entsorgungs- bzw. Finanzierungsverpflichtungen mehr ergeben.

Fragestellung 4: Rückstellungsbildung im Falle neuer Altgeräte von kommerziellen Nutzern

Rechtlicher Rahmen

33.

Wer im Falle von neuen Altgeräten von kommerziellen Nutzern die Entsorgungsverpflichtung übernehmen muss, kann gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 ElektroG vertraglich frei vereinbart werden. Fehlt eine vertragliche Regelung, ist gemäß § 10 Abs. 2 Satz 1 ElektroG der Hersteller zur Entsorgung verpflichtet.

Rückstellungsbildung

34.

Hersteller, die gemäß § 10 Abs. 2 ElektroG zur Entsorgung von neuen Altgeräten verpflichtet sind, haben zum Zeitpunkt des In-Verkehr-Bringens der Geräte eine Rückstellung für diese Verpflichtung zu passivieren.

35.

Wird die Entsorgungsverpflichtung durch eine vertragliche Vereinbarung vom Hersteller auf einen kommerziellen Nutzer oder eine andere Partei übertragen, gilt Tz. 17 entsprechend.

²⁹ Die Vorgehensweise beim Methodenwechsel ist im ElektroG nicht geregelt und wird von der EAR -Da sich die Gemeinsame Stelle hierzu noch nicht adressiert geäußert hat,- Aus diesem Grund werden hinsichtlich der Rückstellungsbildung zwei mögliche Verfahren behandelt.

Übergangsvorschriften

36.

Da es sich beim ElektroG um eine neue gesetzliche Regelung handelt, die im Rahmen der IFRS abgebildet werden muss, kommen Übergangsvorschriften nicht zur Anwendung.

~~Anhang: Berücksichtigte Verlautbarungen der EAR~~

- ~~— Fragen und Antworten — Stichwort: Absatzanteil (Stand: 7. September 2005)~~
- ~~— Fragen und Antworten — Stichworte: Lebenszyklus von Elektro- und Elektronikgeräten (Stand: März 2005)~~
- ~~— Fragen und Antworten — Stichworte: Rücknahme, Verwertung, Entsorgung (Stand: 11. Juli 2005)~~
- ~~— Garantie — Fragen und Antworten (Stand: 1. September 2005)~~

Rechnungslegungs-DRSC Interpretation Nr. 3 (IFRS)*

RIC-3

Auslegungsfragen zu Instrumenten mit Gläubigerkündigungsrecht gemäß IAS 32 den Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation

*RIC-3DRSC Interpretation 3 (IFRS) wurde am 22. Januar 2009 als Rechnungslegungs Interpretation Nr. 3 bzw. RIC 3 veröffentlicht. ~~Er~~Die Interpretation ist mit dem Tag ~~seiner~~ihrer Veröffentlichung anwendbar. Eine Anwendung bereits zum 31. Dezember 2008 wird empfohlen.

*Verabschiedung der geänderten Fassung der Tz. 21-25 sowie Aufteilung der bisherigen Tz. 21 in Tz. 21 und 21a ~~durch das RIC~~ am 10. Februar 2010. [dieser Absatz wird nicht mehr in Fettdruck dargestellt]

*DRSC Interpretation 3 (IFRS) wurde in der aktualisierten Fassung durch den IFRS-Fachausschuss am [xx. xxxx] 2013 mit Änderungen der Tz. [...] verabschiedet.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs-Interpretations-Committee Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das ~~Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC)~~ hat die Aufgabenden Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des IFRS Interpretations Committee zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRS Interpretations Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien der anderen nationalen Partner eng zusammen.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

Gegenstand von Die Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB („DRSC Interpretationen (IFRS)“ bzw. „Interpretationen“) sind Fragestellungen mit deutlich dominierendem nationalem Bezug, die durch das IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) nicht in einer allgemeinverbindlichen Weise interpretiert werden können und zu denen das DRSC entsprechende Auslegungen in Absprache mit dem IFRSIC erarbeitet.

Interpretationen werden Rechnungslegungsinterpretationen werden vom RIC nach sorgfältiger Prüfung aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRSs, des *Framework* des IASB sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossen.

~~Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung der RIC Interpretation RIC 3 zugestimmt.~~

Hinweis zur Anwendung der Interpretation

Die vom ~~RIC-DRSC~~ beschlossenen Interpretationen gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde, als Leitlinie für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRSs aufgestellt kennzeichnen, haben daher sorgfältig zu prüfen, ob unter Berücksichtigung aller Besonderheiten des Einzelfalls eine Anwendung der Interpretationen des ~~RIC-DRSC~~ geboten ist.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an dieser Interpretation steht dem DRSC zu. Die Interpretation ist einschließlich ihres Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und

Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird eine Interpretation wiedergegeben, darf diese inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel der Interpretation sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung der Interpretationen des [RIC-DRSC](#) berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

Auslegungsfragen zu Instrumenten mit Gläubigerkündigungsrecht gemäß IAS 32 ~~den Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements~~ Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation

Maßgebliche IFRS:

IAS 1 Darstellung des Abschlusses
IAS 32 Finanzinstrumente: Darstellung

Hintergrund

1.

Am 14. Februar 2008 hat der IASB Änderungen zu IAS 32 und IAS 1 mit der Bezeichnung „*Amendments to IAS 32 Financial Instruments: Presentation and IAS 1 Presentation of Financial Statements – Puttable Financial Instruments and Obligations Arising on Liquidation*“ veröffentlicht (auf IAS 32 einschließlich des Amendments von 2008 wird im Rahmen dieser Interpretation wie folgt Bezug genommen~~Folgenden~~: IAS 32 (amend 2008)).

2.

Diese Änderungen stellen im Wesentlichen spezifische Ausnahmeregelungen (vgl. IAS 32.16A: „*As an exception to the definition of a financial liability, an instrument that includes such an obligation is classified as an equity instrument if it has all of the following features : [...].*“) zu den bisher bestehenden Vorschriften des IAS 32 zur Abgrenzung emittierter Finanzinstrumente in Eigen- und Fremdkapital dar. Die Ausnahmeregelungen betreffen emittierte Finanzinstrumente, die durch den ~~Inhaber~~ Gläubiger des Finanzinstruments kündbar sind oder die nur bei Liquidation des die Finanzinstrumente herausgebenden Unternehmens einen proportionalen Residualanspruch des ~~Inhabers~~ Gläubigers des Finanzinstruments gegen das Unternehmen zur Folge haben. Aufgrund dieser Ausnahmeregelungen sind bei Beachtung aller Voraussetzungen des IAS 32 (~~amend~~)(amend 2008) die zuvor genannten Finanzinstrumente als Eigenkapital zu bilanzieren, während nach dem bisherigen IAS 32 im Regelfall eine Bilanzierung als Fremdkapital zu erfolgen hatte.

3.

Technisch werden die oben aufgezeigten Änderungen im Wesentlichen durch Anpassungen der Definitionen und eine Erweiterung des IAS 32 um die Paragraphen 16A bis 16F nebst entsprechender Erweiterung der Anleitungen und Empfehlungen zur Anwendung vorgenommen.

4.

Eine Auswirkung auf die bereits bisher als Eigenkapital zu erfassenden Finanzinstrumente haben die Regelungen des IAS 32 (~~amend~~)(amend 2008) nicht, da lediglich eine Erweiterung der Kriterien für die Klassifizierung eines Finanzinstruments als Eigenkapitalinstrument vorgenommen wurde.

Anwendungsbereich

5.

Diese Interpretation beschäftigt sich mit ausgewählten Fragestellungen vor dem Hintergrund des deutschen Gesellschaftsrechts in Bezug auf die neuen Regelungen des IAS 32.16A sowie der zugehörigen Anhangangaben gemäß IAS 1.136A.

Fragestellungen, Beschlussfassungen und Begründungen

IAS 32.16A – ~~Kündbare~~ Instrumente mit Gläubigerkündigungsrecht

6.

In IAS 32.16A ~~werden definiert kündbare~~ Finanzinstrumente mit Gläubigerkündigungsrecht („puttable financial instruments“) – nachfolgend kurz als „kündbare Instrumente“ bezeichnet – wie folgt definiert: „A puttable financial instrument includes a contractual obligation for the issuer to repurchase or redeem that instrument for cash or another financial asset on exercise of the put [...]“. Für eine Klassifizierung als Eigenkapital ~~ist eine Reihe von~~ sind mehrere spezifischen Bedingungen zu erfüllen, die im Folgenden erläutert werden.

IAS 32.16A (a) – Proportionaler Residualanspruch

“ ...
(a) It entitles the holder to a pro rata share of the entity’s net assets in the event of the entity’s liquidation. The entity’s net assets are those assets that remain after deducting all other claims on its assets. A pro rata share is determined by:
(i) dividing the entity’s net assets on liquidation into units of equal amount; and
(ii) multiplying that amount by the number of the units held by the financial instrument holder.”

Fragestellung 1: Bezieht sich die Bedingung des IAS 32.16A (a) auf das eingezahlte oder auf das vereinbarte Kapital?

7.

...

Fragestellung 2: Wie wirkt sich die (im Außenverhältnis) unbeschränkte Haftung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft aus?

9.

Die Haftung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft ist im Außenverhältnis unbeschränkt. Im Gegensatz dazu ist die Haftung des Kommanditisten gem. gemäß § 171 HGB beschränkt bzw. ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Wenn im Rahmen einer Liquidation das Liquidationsvermögen negativ ist und demzufolge kein Vermögen zu verteilen ist, sondern ein Fehlbetrag vorliegt, der vom Komplementär zu tragen ist, führt die unterschiedliche Haftung beider Gesellschaftergruppen dazu, dass die Verteilung nicht mehr beteiligungsproportional erfolgt. Eine Verletzung der Bedingung in IAS 32.16A (a) liegt jedoch deshalb nicht vor. Gemäß IAS 32.AG14F und IAS 32.AG14G wird bei einer Kommanditgesellschaft die persönliche Haftung eines Komplementärs von der Einlage abgespalten und als gesondertes Finanzinstrument betrachtet. Sollte der Komplementär als Konsequenz seiner unbeschränkten und persönlichen Haftung im Außenverhältnis im Falle eines negativen Liquidationsvermögens überproportional am Liquidationsvermögen beteiligt sein, so ist dies die Folge der als separates Finanzinstrument zu betrachtenden Garantie (Haftung) des Komplementärs zugunsten des Unternehmens. Als Folge der getrennten Betrachtung von Einlage und persönlicher Haftung bzw. Garantie besteht auch bei einer Kommanditgesellschaft nach IAS 32 ~~(amend)~~ (amend 2008) eine proportio-

nale Partizipation der kündbaren Instrumente. Die unbeschränkte Haftung des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft im Außenverhältnis bewirkt daher keine Verletzung dieser Bedingung.

Fragestellung 3: Stellt eine ergebnisunabhängige Vergütung für den Komplementär zum Ausgleich der übernommenen Haftung eine Verletzung der Bedingung in IAS 32.16A (a) dar?

10.

Auch eine ergebnisunabhängige Vergütung für den Komplementär zum Ausgleich der übernommenen Haftung führt **nicht** zu einer **Verletzung** der Bedingung des IAS 32.16A (a), da es sich um eine gesonderte Vergütung zur Abgeltung der durch die Komplementäre übernommenen Vollhaftung handelt. IAS 32.AG14F- IAS 32.AG14H führen Beispiele auf - darunter IAS 32.AG14G für den hier relevanten Fall der einer Garantie gleichkommenden Vollhaftung -, in denen zwischen dem Inhaber des kündbaren Instrumentes (Gesellschafter) und dem Unternehmen noch andere Vertragsbeziehungen bestehen. Da der Gesellschafter in diesen Fällen nicht als in dieser Rolle Handelnder aufgefasst wird, sondern quasi als Dritter („*role as non-owner*“), müssen die Bedingungen dieser anderen vertraglichen Beziehungen **gem. gemäß** IAS 32.AG14I einem **Fremdvergleich standhalten**. Ein solcher Fremdvergleich dürfte sich für den Fall der Vollhaftung des Komplementärs häufig schwierig darstellen. Jedoch müssen sich die Bedingungen – wie in IAS 32.AG14I verdeutlicht – nicht vollumfänglich entsprechen; sie müssen lediglich in den wesentlichen Einzelheiten vergleichbar sein. IAS 32.AG14I soll sicherstellen, dass über den Umweg dieser anderen Vertragsbeziehungen durch überhöhte Vergütungen nicht der Anspruch der kündbaren Instrumente beeinträchtigt wird. Dazu ist eine unternehmensindividuelle Einzelfallprüfung durchzuführen, die alle wesentlichen Faktoren und Umstände berücksichtigt. Aufgrund der unterschiedlichen Interessen der Anteilseigner kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die Vereinbarung der Vergütung für die Haftungsübernahme zu marktüblichen Bedingungen erfolgt, wenn nicht die Einzelfallprüfung zu einem entgegenstehenden Ergebnis führt. Eine **überhöhte Vergütung**, die einem Fremdvergleich i.S.v. IAS 32.AG14I nicht standhält, ist **schädlich**.

IAS 32.16A (b) – Letztrangige Klasse von Finanzinstrumenten

“ ...
(b) The instrument is in the class of instruments that is subordinate to all other classes of instruments. To be in such a class the instrument:
(i) has no priority over other claims to the assets of the entity on liquidation, and
(ii) does not need to be converted into another instrument before it is in the class of instruments that is subordinate to all other classes of instruments.”

Fragestellung 4: Ist die Bedingung des IAS 32.16A (b) verletzt, wenn ein Instrument zu einer Vorabzahlung aus dem Liquidationserlös berechtigt?

11.

...

IAS 32.16A (c) – Identische Ausstattungsmerkmale

“ ...

- (c) All financial instruments in the class of instruments that is subordinate to all other classes of instruments have identical features. For example, they must all be puttable, and the formula or other method used to calculate the repurchase or redemption price is the same for all instruments in that class.”

Fragestellung 5: Bezieht sich diese Bedingung ausschließlich auf die finanziellen Ausstattungsmerkmale der Instrumente (z.B. Ansprüche auf das Periodenergebnis, Ansprüche in der Liquidation) oder sind auch andere Merkmale angesprochen (z.B. bei einer Kommanditgesellschaft die unterschiedlichen Informationsrechte zwischen Komplementären und Kommanditisten oder die unterschiedlichen Befugnisse zur Geschäftsführung)?

15.

...

Fragestellung 6: Wie wirken sich unterschiedliche Stimmrechte aus?

18.

...

Fragestellung 7: Verletzt die gleichzeitige Klassifizierung von ewig laufenden Instrumenten (z.B. ewig laufenden Genussrechten) und kündbaren Instrumenten als Eigenkapital die Gleichartigkeitsbedingung („identische Ausstattung“)?

19.

Die gleichzeitige Klassifizierung von ewig laufenden Instrumenten (z.B. Genussrechten) und kündbaren Instrumenten als Eigenkapital **verletzt nicht** die Bedingung des IAS 32.16A (c), sofern das Instrument in einer Liquidation den kündbaren Instrumenten im Rang vorgeht. Bei Erfüllen der übrigen Bedingungen sind daher kündbare Instrumente zusätzlich zu ewig laufenden Instrumenten als Eigenkapital zu klassifizieren. Der Wortlaut in IAS 32.16A (c) verweist auf die letzttrangige Klasse in einer Liquidation i.S.v. IAS 32.16A (b). Dies impliziert, dass es mehrere Klassen von residualen Instrumenten (Eigenkapitalinstrumenten) geben kann, wobei sich die Bedingung in IAS 32.16A (c) nicht auf alle Eigenkapitalinstrumente, sondern nur auf die von IAS 32 (~~amend~~)([amend 2008](#)) geregelten kündbaren Instrumente bezieht. Alleine diese müssen die Bedingung der letzttrangigen Klasse in einer Liquidation, d.h. als letzte bedient zu werden, erfüllen.³⁰

IAS 32.16A (d) – Keine weiteren Zahlungsverpflichtungen

“ ...

- (d) Apart from the contractual obligation for the issuer to repurchase or redeem the instrument for cash or another financial asset, the instrument does not include any contractual obligation to deliver cash or another financial asset to another entity, or to exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavourable to the entity, and

³⁰ Das IFRS Interpretations Committee hat eine entsprechende Anfrage des RIC im gleichen Sinne entschieden; siehe hierzu die ~~vorläufige~~-Agenda-Entscheidung des IFRS Interpretations Committee vom ~~November 2008~~[März 2009](#) -im IFRIC Update ([IAS 32 Financial Instruments: Presentation – Classification of puttable and perpetual instruments](#)).

it is not a contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments as set out in subparagraph (b) of the definition of a financial liability.“

Fragestellung 8: Verletzt das Entnahmerecht der Gesellschafter i.S.d. § 122 Abs. 1 HGB diese Bedingung?

20.

Die Bedingung in IAS 32.16A (d) soll u.a. dazu beitragen, sog. „*structuring opportunities*“, die sich aus den Änderungen zu IAS 32 und IAS 1 ergeben könnten, einzuschränken. Bei deutschen Personengesellschaften, die dem gesetzlichen Regelmodell entsprechen, kann nicht von einer solchen unerwünschten Strukturierung ausgegangen werden.

21.

...

IAS 32.16A (e) – Zulässige Grundlagen der erwarteten Zahlungen

“ ...

(e) The total expected cash flows attributable to the instrument over the life of the instrument are based substantially on the profit or loss, the change in the recognised net assets or the change in the fair value of the recognised and unrecognised net assets of the entity over the life of the instrument (excluding any effects of the instrument).“

Fragestellung 9: Der erwartete Zahlungsstrom eines kündbaren Instrumentes über dessen Lebenszeit muss „substanziell“ auf dem buchhalterischen oder ökonomischen Unternehmenserfolg basieren. Wie ist der Begriff „substanziell“ in diesem Zusammenhang („*substantially*“) auszulegen?

26.

...

Würdigung gesellschaftsvertraglicher Abfindungsklauseln

29.

Bei gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklauseln sind im Hinblick auf IAS 32

~~(amend)~~(amend 2008) mehrere Dimensionen zu betrachten:

- Abfindungsklauseln können sowohl vor dem Hintergrund der Bedingungen in IAS 32.16A (c) als auch IAS 32.16A (e) bedeutsam sein.
- Die Bedingung in IAS 32.16A (e) kann auf zweierlei Arten erfüllt werden: Der erwartete Zahlungsstrom des kündbaren Instruments kann substanziell entweder durch den buchhalterischen Unternehmenserfolg, ermittelt nach IFRS, oder alternativ durch den ökonomischen Unternehmenserfolg geprägt werden.
- Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln ersetzen regelmäßig die Abfindung nach dem gesetzlichen Leitbild des § 738 BGB oder konkretisieren die Berechnung i.S.d. § 738 BGB. Das Abbedingen des § 738 BGB ist indes nur in Grenzen möglich. Generell ist für den Fall einer Personenhandelsgesellschaft zu beachten, dass zum Zeitpunkt der Vereinbarung einer Abfindungsklausel kein so erheblicher Unterschied zu dem gesetzlichen Leitbild des § 738 BGB, einer Abfindung zum anteiligen Unternehmenswert, bestehen darf, dass der gesetzliche Regelungszweck einer angemessenen Abfindung bei Ausscheiden verfehlt würde. Weicht der aufgrund einer gesellschaftsvertraglichen Abfindungsklausel zu

zahlende Abfindungsbetrag wesentlich vom anteiligen Unternehmenswert ab und ist das Verhältnis der beiden Beträge unangemessen, so ist im Wege der ergänzenden Vertragsauslegung bzw. der Ausübungskontrolle gemäß § 242 BGB die Klausel regelmäßig dahingehend auszulegen, dass den ausscheidenden Gesellschaftern eine nach Treu und Glauben „angemessene“ Abfindung geschuldet wird. Dies gilt unabhängig davon, ob der ausscheidende Gesellschafter den Anspruch gerichtlich feststellen lässt und durchsetzt.

Fragestellung 10: Abfindungsklauseln vor dem Hintergrund von IAS 32.16A (c): Verletzt eine gesellschaftsvertragliche Abfindungsklausel mit einem unter dem anteiligen Unternehmenswert liegenden Abfindungsbetrag die Gleichartigkeit?

30.

...

IAS 1.136A – Anhangangaben

„For puttable financial instruments classified as equity instruments, an entity shall disclose (to the extent not disclosed elsewhere):

- (a) summary quantitative data about the amount classified as equity;
- (b) its objectives, policies and processes for managing its obligation to repurchase or redeem the instruments when required to do so by the instrument holders, including any changes from the previous period;
- (c) the expected cash outflow on redemption or repurchase of that class of financial instruments; and
- (d) information about how the expected cash outflow on redemption or repurchase was determined.”

Fragestellung 15: Welche konkreten Angaben sind notwendig, um der Angabepflicht hinsichtlich IAS 1.136A (c) und (d) zu genügen?

40.

In Übereinstimmung mit IAS 1.136A (c) ist der erwartete Zahlungsmittelabfluss anzugeben, der sich aufgrund des gesetzlichen Kündigungsrechts des Gesellschafters ergeben kann. Mit der Angabe soll eine Einschätzung der Auswirkungen auf die Liquidität des Unternehmens ermöglicht werden (IAS 1.-BC100B). Die quantitative Angabe hängt somit von der Erwartung des Unternehmens ab, ob es in der absehbaren Zukunft zu Zahlungsabflüssen kommt, dabei ist auch zu berücksichtigen, in welcher Häufigkeit und in welchem Umfang in der Vergangenheit solche Zahlungsmittelabflüsse stattgefunden haben. Werden daher in der absehbaren Zukunft Zahlungsabflüsse erwartet, so sind diese Beträge anzugeben. Wenn dagegen, auch unter Berücksichtigung der Vergangenheit, in der absehbaren Zukunft keine Kündigung durch einen Gesellschafter erwartet wird, so ist diese Erwartung darzustellen. Allein in diesem Fall erübrigt sich die quantitative Angabe.

41.

...

Inkrafttreten

42.

Die Regelungen dieser Interpretation sind bei der Anwendung des IAS 32 ~~(amend)(amend 2008) – nach dessen Inkrafttreten bzw. Übernahme durch~~

| ~~die Europäische Union in Europäisches Gemeinschaftsrecht~~ — bei der Aufstellung von Abschlüssen nach den §§ 315a, 325 Abs. 2a HGB zu berücksichtigen.

RIC-DRSC Anwendungshinweis 2 (IFRS)*-(2009/01)

Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH

*DRSC Anwendungshinweis 2 (IFRS) wurde am 2. November 2009 als RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) veröffentlicht. Der Anwendungshinweis wurde durch Beschluss des IFRS-Fachausschusses vom [xx. xxxx] 2013 umbenannt und aktualisiert. Anpassungen wurden zu den Gliederungspunkten [...] und [...] vorgenommen.

Vorbemerkung

Rechnungslegungs-Interpretations-Committee Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

„DRSC Anwendungshinweise (IFRS)“ bzw. „Anwendungshinweise“ zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Unterschied zu Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB (DRSC Interpretationen (IFRS)) keinen interpretierenden Charakter haben, sondern zu Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS leisten, wobei auch Themen mit nicht nur deutlich dominierendem nationalem Bezug Gegenstand dieser Verlautbarungen sein können.

Das Rechnungslegungs-Interpretations-Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs-Standards-Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben, Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten, die Entwicklung von Interpretationen des IFRS Interpretations Committee zu begleiten, die internationale Konvergenz von Interpretationen wesentlicher Rechnungslegungsstandards zu fördern sowie Sachverhalte insbesondere auf Grund nationaler Gegebenheiten im Rahmen der gültigen International Financial Reporting Standards (IFRS) zu beurteilen. Dabei arbeitet das RIC mit dem IFRS Interpretations Committee des International Accounting Standards Board (IASB) sowie den entsprechenden Gremien anderer nationaler Partner eng zusammen.

Die Anwendungshinweise ~~werden des RIC stellen~~ nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des *Frameworks* des IASB, ggf. der *Observer Notes* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörun-

~~gen in öffentlicher Sitzung beschlossen die abschließende Meinung des RIC zu dem behandelten Sachverhalt dar.~~

~~Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat der Veröffentlichung dieses RIC Anwendungshinweises IFRS (2009/01) zugestimmt.~~

Die vom RIC-DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde und Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird ~~und entfalten keine Bindungswirkung.~~

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalles einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung, Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des RIC-DRSC berufen.

Herausgeber

Herausgeber: Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e. V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

RIG-DRSC Anwendungshinweis 2 (IFRS)-(2009/01)

Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH

Maßgebliche IFRS:

IAS 37 *Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen*

IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte*

Hintergrund

In seiner Sitzung am 9. Juli 2009 hat das IFRS Interpretations Committee beschlossen, die Ausarbeitung einer Interpretation zu Bilanzierungsfragen im Zusammenhang mit Ausgaben für die Erfüllung der sich aus der EU-Verordnung zur Registrierung, Bewertung, Zulassung und Beschränkung chemischer Stoffe (REACH – Registration, Evaluation, Authorisation and Restriction of Chemicals) ergebenden Verpflichtungen nicht in sein Arbeitsprogramm aufzunehmen.

Das IFRS Interpretations Committee begründet diesen Beschluss mit der Feststellung, dass IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* Definitionen und Ansatzkriterien enthält, die eine ausreichende Anleitung für die Unternehmen darstellen, um im Zusammenhang mit REACH entstehende Ausgaben zu bilanzieren (siehe IFRIC UPDATE vom Juli 2009, S. 4).

Da nach der Ansicht des RIG-DRSC im Zusammenhang mit REACH dennoch verschiedene Klarstellungen hilfreich sind, wurde der vorliegende RIG-Anwendungshinweis IFRS-(2009/01) erarbeitet. Dieser soll den Unternehmen, die ihren Abschluss gemäß IFRS aufstellen, als Hilfestellung dienen. Die Erläuterungen basieren teilweise auf den *Observer Notes*³¹ und deren Erörterung im IFRS Interpretations Committee.

Sachverhalt

Bei REACH handelt es sich um eine EU-Chemikalienverordnung, die am 1. Juni 2007 in Kraft getreten ist und ...

...

Der vorliegende RIG-DRSC Anwendungshinweis 2 (IFRS)-(2009/01) beschäftigt sich mit der Frage, wie Ausgaben, die für eine Registrierung anfallen, in einem IFRS-Abschluss zu behandeln sind. Einige typischerweise in diesem Zusammenhang anfallende Ausgaben sind in Anlage 1 zu diesem RIG-Anwendungshinweis IFRS unter dem Abschnitt "Im Zusammenhang mit REACH entstehende Ausgaben" dargestellt.

...

³¹ Die Weblinks zu den *Observer Notes* des IFRS Interpretations Committee sind in der Anlage 2 zu diesem Hinweis-Anwendungshinweis angegeben.

Hinweise zur Rechnungslegung

1. Aktivierung von immateriellen Vermögenswerten

In den IFRS Interpretations Committee *Observer Notes*³² ist für Stoffe, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-Verordnung in der Entwicklung waren und für die eine Registrierung vorzunehmen ist, die folgende bilanzielle Behandlung diskutiert worden: Die Ausgaben für die Registrierung sind als Teil der Entwicklungskosten zu behandeln. Sie sind als selbst geschaffener immaterieller Vermögenswert anzusetzen, sofern die Voraussetzungen nach IAS 38.57 erfüllt sind.

Für Stoffe, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der EU-Verordnung bereits in den Markt eingeführt waren und für die ebenfalls eine Registrierung vorzunehmen ist, wurden die folgenden Bilanzierungsalternativen diskutiert:

Sichtweise 1:

Sichtweise 2: ...

Sichtweise 3: ...

Alle drei im IFRS Interpretations Committee diskutierten Sichtweisen zielen auf eine Aktivierung als immaterieller Vermögenswert. Daher soll hier zunächst allgemein die Frage diskutiert werden, ob die mit der Registrierung im Zusammenhang stehenden Ausgaben die Anforderungen an einen Vermögenswert nach IFRS erfüllen.

Definitionskriterien nach IAS 38

Gemäß IAS 38.8 ist ein „immaterieller Vermögenswert ...

...

Im Ergebnis ist das RIG-DRSC der Auffassung, dass es sich bei den Ausgaben in Zusammenhang mit REACH um identifizierbare und produktspezifische, also nicht nur allgemein der Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebs zuzurechnende Ausgaben handelt und damit (vorbehaltlich der im Folgenden beschriebenen Einzelfallprüfungen) die Voraussetzung für den Ansatz eines Vermögenswertes erfüllt sind.

Bei der Erst- und Folgeregistrierung bestehender Stoffe handelt es sich nach Ansicht des RIG-DRSC grundsätzlich um einen Anschaffungsvorgang eines separaten immateriellen Vermögenswertes, nämlich des Rechts, einen bestimmten Stoff einzuführen bzw. herzustellen.

Bei der Registrierung neu entwickelter Stoffe ist es nach Meinung des RIG-DRSC auch vertretbar, die Registrierungskosten als einen Teil der Entwicklungskosten anzusehen.

³² Die Weblinks zu den *Observer Notes* des IFRS Interpretations Committee sind werden in der Anlage 2 zu diesem Hinweis-Anwendungshinweis angegeben.

Ansatzkriterien nach IAS 38

...

Bei der Beurteilung der Wahrscheinlichkeit des künftigen Nutzenzuflusses aus der Registrierung bzw. der Verlässlichkeit der Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Registrierung sind nach der Ansicht des RIG-DRSC die allgemeinen Regelungen unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles anzuwenden. Je nachdem, ob die Registrierung als Anschaffung des Rechts, einen bestimmten Stoff einzuführen bzw. herzustellen oder als Teil der Entwicklungskosten bei der Herstellung eines neuen Stoffes angesehen wird, sind die Regelungen des IAS 38.25 und des IAS 38.26 bei Anschaffung bzw. des IAS 38.57 (d) und (f) bei Herstellung von immateriellen Vermögenswerten zu beachten.

2. Bewertung von immateriellen Vermögenswerten

Bezüglich der Bewertung von immateriellen Vermögenswerten, die sich aus Ausgaben ergeben, die im Zusammenhang mit REACH anfallen, verweist das RIG-DRSC auf die einschlägigen Regelungen des IAS 38, die unter Berücksichtigung der Besonderheiten des Einzelfalles anzuwenden sind. Je nachdem, ob ...

...

Erhält ein Erstregistrator von einem Folgeregistrator eine Vergütung für die Nutzung von Informationen für dessen Registrierung, so sind diese Vergütungen erfolgswirksam als Erlöse aus der Weitergabe von Daten zu erfassen. Nach Auffassung des RIG-DRSC handelt es sich bei solchen Vergütungen nicht um einen (Teil-) Abgang der aktivierten Registrierungs- bzw. Entwicklungskosten, da der frühere Registrator nach wie vor das Recht auf Einfuhr bzw. Herstellung des Stoffes hat.

...

3. Passivierung von Rückstellungen

...

Anlage 1 - Inhaltliche Regelungen von REACH

Überblick über die REACH-Anforderungen

Nachfolgend sind wichtige inhaltliche Aspekte zu REACH im Überblick dargestellt. Zur besseren Übersicht sind Schlüsselbegriffe in **Fettdruck** hervorgehoben. Die Ausführungen orientieren sich grundsätzlich an der IFRS Interpretations Committee *Observer Note*³³ vom November 2008 (Tz. 8 – 28) – notwendige Anpassungen an den aktuellen Rechtsstand per Anfang 2013 (Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Dezember 2006 – zuletzt geändert durch Verordnung (EU) Nr. 126/2013 der Kommission vom 13. Februar 2013; folgend „Verordnung“) wurden in den nachfolgenden Text entsprechend eingearbeitet. Weitere Informationen zur Verordnung sind über die in der Anlage 2 dargestellten Internetseiten abrufbar.

Konzept der Eigenverantwortung

REACH beruht auf der Vorstellung, dass die Unternehmen (Hersteller und Importeure von Chemikalien) selbst die geeignetsten Stellen sind, um sicherzustellen, dass die von ihnen hergestellten und auf den europäischen Markt gebrachten Chemikalien die menschliche Gesundheit und die Umwelt nicht schädigen. Dies verlangt von den Unternehmen ein gewisses Maß an Wissen über die Stoffeigenschaften und den Umgang mit möglichen Risiken.

Die Behörden sollen ihr Hauptaugenmerk darauf verwenden, sicherzustellen, dass die Unternehmen ihren Verpflichtungen nachkommen und bei Stoffen mit sehr hohem Gefahrenpotenzial bzw. wenn das Handeln der EU erforderlich ist, einzugreifen.

In den Anwendungsbereich fallende Chemikalien; Verantwortung für die Registrierung

Mit einem sehr umfangreichen Anwendungsbereich umfasst REACH alle hergestellten, eingeführten, als Zwischenprodukte genutzten oder auf den Markt gebrachten **Stoffe**³⁴ als solche, in **ZubereitungenGemischen**³⁵ und in **Erzeugnissen**³⁶. Abfallstoffe sind ausdrücklich ausgenommen.

REACH gilt auch für Lebensmittel, die die Definition eines Stoffes, als solchen oder in Form einer-eines ZubereitungGemisches, erfüllen, jedoch werden solche Stoffe weitgehend von der Registrierung, Bewertung und Zulassung ausgenommen.³⁷

Stoffe, die ausschließlich für die produkt- und verfahrensorientierte Forschung und Entwicklung verwendet werden, sind von der Registrierung unter REACH für den Zeitraum von fünf Jahren ausgenommen.

³³ Die Weblinks zu den *Observer Notes* des IFRS Interpretations Committee sind in der Anlage 2 zu diesem Hinweis angegeben.

³⁴ **Stoff:** Chemisches Element und seine Verbindungen in natürlicher Form oder gewonnen durch ein Herstellungsverfahren, einschließlich der zur Wahrung seiner Stabilität notwendigen Zusatzstoffe und der durch das angewandte Verfahren bedingten Verunreinigungen, aber mit Ausnahme von Lösungsmitteln, die von dem Stoff ohne Beeinträchtigung seiner Stabilität und ohne Änderung seiner Zusammensetzung abgetrennt werden können.

³⁵ **ZubereitungGemisch:** Gemenge, Gemische oder Lösungen, die aus zwei oder mehr Stoffen bestehen.

³⁶ **Erzeugnisse:** Gegenstand, der bei der Herstellung eine spezifische Form, Oberfläche oder Gestalt erhält, die in größerem Maße als die chemische Zusammensetzung seine Funktion bestimmt.

³⁷ Vgl. hierzu und im Folgenden die EU-Verordnung zu REACH.

Als **Phase-in-Stoff** wird nach Artikel 3 Nr. 20 der EU-Verordnung zu REACH ein Stoff bezeichnet, wenn er mindestens einem der folgenden Kriterien entspricht:

- a) der Stoff ist im Europäischen Verzeichnis der auf dem Markt vorhandenen chemischen Stoffe (EINECS) aufgeführt,
- b) der Stoff wurde in der Gemeinschaft oder in den am 1. Januar 1995, ~~oder~~ am 1. Mai 2004 oder am 1. Januar 2007 der Europäischen Union beigetretenen Ländern hergestellt, vom Hersteller oder Importeur jedoch in den 15 Jahren vor Inkrafttreten dieser Verordnung nicht mindestens einmal in Verkehr gebracht, vorausgesetzt, der Hersteller oder Importeur kann dies durch Unterlagen nachweisen, oder
- c) der Stoff wurde in der Gemeinschaft oder in den am 1. Januar 1995, ~~oder~~ am 1. Mai 2004 oder am 1. Januar 2007 der Europäischen Union beigetretenen Ländern vom Hersteller oder Importeur vor dem Inkrafttreten dieser Verordnung ~~vom Hersteller oder Importeur~~ in Verkehr gebracht und galt als angemeldet im Sinne des Artikels 8, Absatz 1, erster Gedankenstrich der Richtlinie 67/548/EWG in der Fassung von Artikel 8 Absatz 1 aufgrund der Änderung durch die Richtlinie 79/831/EWG, entspricht jedoch nicht der Definition eines Polymers nach der vorliegenden Verordnung, vorausgesetzt, der Hersteller oder Importeur kann dies durch Unterlagen nachweisen, einschließlich des Nachweises, dass der Stoff von einem Hersteller oder Importeur zwischen dem 18. September 1981 und dem 31. Oktober 1993 einschließlich in Verkehr gebracht wurde.

Nicht-Phase-in-Stoffe sind das Gegenteil von Phase-in-Stoffen. Sie profitieren nicht von dem für Phase-in-Stoffe im Rahmen von REACH verfügbaren Übergangssystem und müssen daher vor Produktionsbeginn bzw. vor ihrer Einfuhr registriert werden.

~~Nachgeschalteter Anwender sind von der Registrierung ausgenommen, wenn der Stoff für diese Verwendung bereits registriert wurde. Ein nachgeschalteter Anwender ist eine natürliche oder juristische Person mit Sitz in der Gemeinschaft, die im Rahmen ihrer industriellen oder gewerblichen Tätigkeit einen Stoff als solchen oder in einerm Gemischzubereitung verwendet, mit Ausnahme des Herstellers oder Importeurs. Händler oder Verbraucher sind keine nachgeschalteten Anwender. Ein aufgrund des Artikels 2 Absatz 7 Buchstabe c der Verordnung ausgenommener Reimporteur gilt als nachgeschalteter Anwender, einschließlich der Hersteller oder Importeure der diesen Stoff beinhaltenden Erzeugnisse.~~

~~Von nNachgeschaltetenr Anwendern kann jeder Nutzer von Chemikalien sein, ob Formulierer von Zubereitungen (z.B. Farbenhersteller), Nutzer von Chemikalien, wie z.B. Ölen und Schmierstoffen in anderen industriellen Fertigungsprozessen oder Hersteller von Industriegütern, wie z.B. elektronischen Bauteilen. Von ihnen wird die Einschätzung der Sicherheit bei der Verwendung der Stoffe verlangt, die hauptsächlich auf Informationen ihrer Lieferanten beruht, sowie die Anwendung von entsprechenden Risikovorsorgemaßnahmen.~~

Registrierung durch die Hersteller oder Importeure vor Produktion bzw. Inverkehrbringen der Stoffe

Registrierung bedeutet, dass ein Hersteller oder Importeur bei der Agentur ein Registrierungsdossier eingereicht und keinen Hinweis auf Unvollständigkeit erhalten hat. Dies hat weder automatisch zur Folge, dass das Dossier die Rechtsvorschriften erfüllt, noch bedeutet es, dass alle Eigenschaften des registrierten Stoffes ermittelt wurden.

Es gibt eine allgemeine Verpflichtung für Hersteller und Importeure von Stoffen, ein Registrierungsdossier bei der Agentur für jeden Stoff einzureichen, der in einer Menge von 1 Tonne oder mehr pro Jahr hergestellt oder eingeführt wird.

Um die allgemeinen Kosten des Programms gering zu halten, besteht für die Registranten die Möglichkeit, die Informationen über die gefährlichen Eigenschaften eines Stoffes und seine Einstufung gemeinsam einzureichen. In diesen Fällen können die Registranten, wenn sie damit einverstanden sind, auch den Stoffsicherheitsbericht gemeinsam einreichen (**gemeinsame Einreichung**). Dahinter steht die Absicht, dass die Registranten bei der gemeinsamen Vorbereitung des Dossiers kostensparend vorgehen können.

Registriert ein Unternehmen einen Stoff nicht, hat dies zur Folge, dass dieses Unternehmen diesen Stoff nicht länger herstellen oder einführen darf. Hersteller und Importeure von Stoffen müssen für ihre Kunden Informationen über die Stoffe, die sie herstellen bzw. einführen, bereitstellen. Sie sind verpflichtet, die Risiken, die mit dem Gebrauch der Stoffe verbunden sind, einzuschätzen und ihren Kunden Leitlinien für den sicheren Umgang mit den Stoffen zu geben.

„Registrierung“ bedeutet für die Hersteller und Importeure die Einreichung folgender Dokumente:

- ein **technisches Dossier**³⁸, für Stoffe, die in Mengen von 1 Tonne oder mehr hergestellt oder eingeführt werden, und
- einen **Stoffsicherheitsbericht**³⁹, für Stoffe, die in Mengen von 10 Tonnen oder mehr hergestellt oder eingeführt werden.

Für die Verwendung und das Inverkehrbringen besonders besorgniserregender Stoffe wird eine **Zulassung** verlangt. Diese Stoffe haben gefährliche Eigenschaften von solch hohem Ausmaß, dass es unbedingt erforderlich ist, sie zentral durch einen Mechanismus zu kontrollieren, der gewährleistet, dass die Gemeinschaft die Risiken ihrer tatsächlichen Verwendung entsprechend feststellt, überprüft und dann darüber entscheidet.

Eine Zulassung wird erteilt, wenn der Antragsteller aufzeigen kann, dass das mit der Verwendung des Stoffes verbundene Risiko ausreichend beherrscht wird. Ist dies nicht der Fall, kann sie dennoch erteilt werden, wenn der sozioökonomische Nutzen die Risiken überwiegt und es keine geeigneten Alternativstoffe oder -technologien gibt.

Gemeinsame Nutzung von Daten und Kostenteilung zwischen den Registranten

Um Wirbeltierversuche möglichst gering zu halten, wird die **gemeinsame Nutzung von Daten** für solche Tierversuche vorgeschrieben. Für andere Versuche wird die gemeinsame Nutzung von Daten auf Verlangen anderer Registranten vorgeschrieben. Die früheren und potenziellen Registranten müssen sich nach Kräften darum bemühen, zu gewährleisten, dass die Kosten für die gemeinsame Nutzung der In-

³⁸ Das **technische Dossier** enthält u.a. Informationen über die Eigenschaften, Verwendungen und Einstufung eines Stoffes sowie Leitlinien für die sichere Verwendung.

³⁹ Der **Stoffsicherheitsbericht** für Stoffe, die in Mengen von 10 Tonnen oder mehr hergestellt oder eingeführt werden, dokumentiert mögliche Gefahren und die Einstufung eines Stoffes und die Beurteilung, ob der Stoff ein hohes Risiko beinhaltet.

formationen in gerechter, transparenter und nicht-diskriminierender Weise festgelegt werden.

Von den Behörden vorgenommene Bewertung und Beschränkungen

Die **Bewertung** wird von der Agentur für Versuchsvorschläge von Unternehmen oder zur Prüfung der Erfüllung der Registrierungsanforderungen vorgenommen. Die Agentur koordiniert die Stoffbewertung der Behörden, um vermeintlich gefährliche Chemikalien zu ermitteln. Diese Beurteilung kann später für die Vorbereitung von Vorschlägen für Beschränkungen oder die Zulassung verwendet werden.

Die **Beschränkungen** stellen ein Regulierungsverfahren dar, mit dem die Herstellung, das Inverkehrbringen und die Verwendung bestimmter gefährlicher Stoffe entweder Bedingungen unterworfen oder verboten werden. Damit dienen die Beschränkungen als Sicherheitsnetz, um gemeinschaftsweite Risiken, die anders nicht angemessen beherrscht werden können, zu bewältigen.

Im Zusammenhang mit REACH entstehende Ausgaben

Unternehmen müssen für jeden bei der Agentur gemäß der Verordnung registrierten Stoff eine **Registrierungsgebühr** entrichten.

Zusätzlich zur Registrierungsgebühr können für das Unternehmen folgende Ausgaben entstehen (Hinweis: diese Ausgaben sind in der Verordnung nicht detailliert aufgeführt, daher erhebt die nachfolgende Liste keinen Anspruch auf Vollständigkeit):

- Vorbereiten des technischen Dossiers und des Stoffsicherheitsberichts (z.B. interne und externe Dokumentationskosten),
- Durchführung der Stoffsicherheitsbeurteilung (z.B. interne und externe Laboruntersuchungen), und
- IT-Kosten zur Nachverfolgung von Informationen, die für die REACH-Registrierung und das Lieferkettenmanagement erforderlich sind.

Anlage 2 - Weblinks

Auf die EU-Verordnung (~~berichtigte Version~~) kann mittels der vom Umweltbundesamt betriebenen Internetseite mit der Adresse „www.reach-info.de/verordnungstext.htm“ des folgenden Weblinks zugegriffen werden (Stand: ~~September 2009~~ die jeweils aktuelle Version der Verordnung wird als „Konsolidierte Fassung REACH-Verordnung“ bereitgestellt; Stand: März 2013):

— Berichtigung der Verordnung (EG) Nr. 1907/2006 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 18. Dezember 2006 (veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union vom 29.5.2007): <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:136:0003:0280:DE:PDF>

Die *Observer Notes* des IFRS Interpretations Committee zu REACH vom November 2008 sowie vom März und Mai 2009 sind wie folgt abrufbar (Stand: ~~September 2009~~ März 2013):

<http://www.ifrs.org/Current-Projects/IFRIC-Projects/Pages/meeting-archive.aspx>.

November 2008:—

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/D6A89E0F-E11B-4D5F-9DD2-5AE73206B832/0/0811ob3compliancecostsforREACH.pdf>

März 2009:—

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/2566F361-9BE4-4091-B92D-AC4F0AB88699/0/0903ap3obsIAS38REACHcosts.pdf>

Mai 2009:—

<http://www.iasb.org/NR/rdonlyres/BFB715B4-C67A-46DC-8C3D-D7AEDAF94B0/0/0905ap2obREACH.pdf>

DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS)*
DRSC AH 1 (IFRS)

Einzelfragen zur Bilanzierung von Altersteilzeitverhältnissen nach IFRS

*DRSC Anwendungshinweis 1 (IFRS) wurde am 11. Dezember 2012 veröffentlicht.

IFRS-Fachausschuss
DRSC e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin
Tel.: +49 (0)30 206412-0
Fax: +49 (0)30 206412-15
E-mail: info@drsc.de

Vorbemerkung

IFRS-Fachausschuss Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee

Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat den Auftrag, Grundsätze für eine ordnungsmäßige Konzernrechnungslegung zu entwickeln, den Gesetzgeber bei der Fortentwicklung der Rechnungslegung zu beraten, die Bundesrepublik Deutschland in internationalen Rechnungslegungsgremien zu vertreten und Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB zu erarbeiten. Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat die Aufgaben der Erarbeitung und Verlautbarung von Interpretationen und Anwendungshinweisen zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinne von § 315a Abs. 1 HGB sowie der Erarbeitung von Stellungnahmen zu IASB-Entwürfen. Soweit die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen betroffen ist, ist der IFRS-FA auch zuständig für die Zusammenarbeit mit der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG), die Beratung bei Gesetzgebungsvorhaben und bei der Umsetzung von EU-Richtlinien sowie für Stellungnahmen zu EU-Richtlinien.

Hinweis zur Anwendung der Verlautbarung

„DRSC Anwendungshinweise (IFRS)“ bzw. Die „Anwendungshinweise“ zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Unterschied zu Interpretationen der internationalen Rechnungslegungsstandards im Sinn des § 315a Abs. 1 HGB (DRSC Interpretationen (IFRS)) keinen interpretierenden Charakter haben, sondern zu Fragestellungen der internationalen Rechnungslegung in deskriptiver und klarstellender Form Unterstützung zur sachgerechten Anwendung der IFRS leisten, wobei auch Themen mit nicht nur deutlich dominierendem nationalem Bezug Gegenstand dieser Verlautbarungen sein können.

Anwendungshinweise des IFRS-Fachausschusses stellen werden nach sorgfältiger Diskussion aller maßgeblichen Umstände, insbesondere der gültigen IFRS, des Rahmenkonzepts *Framework* des IASB, ggf. der *Agenda Papers Observer Notes* und der Erörterungen im IFRS Interpretations Committee (IFRSIC) sowie der eingegangenen Stellungnahmen, nach Durchführung von Anhörungen in öffentlicher Sitzung beschlossene abschließende Meinung des IFRS-FA zu dem behandelten Sachverhalt dar.

Die vom IFRS-FA/DRSC beschlossenen Anwendungshinweise gelten, solange keine anders lautende Regelung durch das IFRS Interpretations Committee oder den IASB beschlossen wurde und Sie dienen als Hilfestellung für die Bilanzierung der behandelten Sachverhalte in einem Abschluss, der nach den gültigen Regelungen des IASB aufgestellt wird.

Unternehmen in Deutschland, die ihren Abschluss als gemäß IFRS aufgestellt kennzeichnen, wird empfohlen, die Anwendungshinweise in die Abwägung des Einzelfalls einzubeziehen.

Copyright

Das urheberrechtliche Nutzungsrecht an diesem Anwendungshinweis steht dem DRSC zu. Der Anwendungshinweis ist einschließlich seines Layouts urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung einschließlich der Vervielfältigung und Verbreitung, der ganzen oder teilweisen Übersetzung sowie der ganzen oder teilweisen Speicherung,

Verarbeitung, Vervielfältigung, Verbreitung oder sonstigen Nutzung für elektronische Speicher- und Verbreitungsmedien, die nicht durch das Urheberrecht gestattet ist, ist ohne ausdrückliche Zustimmung des DRSC unzulässig und strafbar. Wird ein Anwendungshinweis wiedergegeben, darf dieser inhaltlich nicht verändert werden. Außerdem sind der vollständige Titel des Anwendungshinweises sowie die Quelle anzugeben. Jeder Anwender kann sich bei richtiger Anwendung auf die Beachtung des Anwendungshinweises des ~~IFRS-FADRSC~~ berufen.

Herausgeber

Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., Zimmerstraße 30, 10969 Berlin, Tel. +49 (0)30 206412-0, Fax +49 (0)30 206412-15, E-Mail: info@drsc.de.

...