



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

Diese Sitzungsunterlage wird der Öffentlichkeit für die RIC-Sitzung zur Verfügung gestellt, so dass dem Verlauf der Sitzung gefolgt werden kann. Die Unterlage gibt keine offiziellen Standpunkte des RIC wieder. Die Standpunkte des RIC werden in den RIC Interpretationen, den RIC Anwendungshinweisen IFRS und in den Stellungnahmen (Comment Letters) des RIC ausgeführt. Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die RIC-Sitzung erstellt.

RIC – öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

RIC-Sitzung:	38. / 15.01.2010 / 14:00 – 14:30 Uhr
TOP:	05 – Anfragen zur Klarstellung ausgewählter Sachverhalte zum RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) zu REACH
Thema:	Diskussion vorgelegter Fragen zu REACH
Papier:	05_1_Fragen_zu_REACH

Überblick

- 1 Zu dem am 3. November 2009 veröffentlichten RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) *Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH* sind beim DRSC von Ersteller- und Abschlussprüferseite verschiedene Anfragen eingegangen, die sich auf einzelne Aussagen, deren praktische Umsetzung und nicht explizit im Anwendungshinweis angesprochene Bilanzierungssachverhalte beziehen.
- 2 In dieser Sitzungsunterlage wird zu den Anfragen jeweils eine vorläufige Einschätzung bzw. Antwort vorgestellt. Abschließend wird ein Vorschlag formuliert, wie die Diskussionsergebnisse des RIC an Ersteller und Abschlussprüfer kommuniziert werden können.

Eingereichte Anfragen

- 3 Es wurden die folgenden vier Anfragen vorgelegt:
 - a) „Welche Arten von Ausgaben können aktiviert werden?“
 - b) „Sind interne Kosten (z.B. Personalkosten des REACH-Verantwortlichen), die entstehen und dem REACH-Prozess direkt zurechenbar sind, ebenfalls aktivierbar?“



- c) „Wie ist im Falle von Konsortien vorzugehen (sind die hierfür entstehenden Aufwendungen ebenfalls aktivierbar)?“
- d) „Das sich aus den Regelungen des Anwendungshinweises ergebende Wahlrecht, die Registrierungskosten im Falle neu entwickelter Stoffe alternativ als Anschaffungskosten eines neu erworbenen Rechts oder als Teil der Entwicklungskosten behandeln zu können, halten wir nicht für schlüssig. Wir bitten um entsprechende Erläuterung.“

Analyse und vorläufige Einschätzung zu den eingereichten Fragen

zu Tz. 3 a): Arten aktivierungspflichtiger Ausgaben

- 4 Die vorgelegte Frage lautet:
„Welche Arten von Ausgaben können aktiviert werden?“
- 5 Der RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) geht im Abschnitt **2. Bewertung von immateriellen Vermögenswerten** lediglich in allgemeiner Form auf Bewertungsgrundlagen ein, ohne einzelne Ausgabenarten zu nennen und auf deren Aktivierungspflicht einzugehen. Von einer solchen Benennung bzw. Auflistung wurde im Rahmen der Erarbeitung des RIC Anwendungshinweises IFRS bewusst abgesehen, da nach Auffassung des RIC über die Aktivierung einzelner Ausgabenarten in jedem Fall unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Einzelfalles zu entscheiden ist. Vor diesem Hintergrund wurde keine Liste mit aktivierungspflichtigen Ausgaben bzw. Ausgabenarten in den Anwendungshinweis aufgenommen.
- 6 In diesem Zusammenhang ist allerdings auf den **Anhang 1** zum RIC-Anwendungshinweis IFRS (2009/01) hinzuweisen, an dessen Ende einige typischerweise in Zusammenhang mit REACH entstehende Ausgaben angeführt sind. Für diese Ausgaben ist in Bezug auf deren Aktivierungspflicht unter Berücksichtigung der Regelungen des IAS 38 anhand der Besonderheiten des Einzelfalles zu entscheiden.

Frage 1 an das RIC: Stimmen Sie den oben ausgeführten Überlegungen zu der vorgelegten Frage zu?



zu Tz. 3 b): **Aktivierung interner Kosten**

7 Die vorgelegte Frage lautet:

„Sind interne Kosten (z.B. Personalkosten des REACH-Verantwortlichen), die entstehen und dem REACH-Prozess direkt zurechenbar sind, ebenfalls aktivierbar?“.

8 Im RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) wird auf Seite 8 ausgeführt, dass es sich bei der Erst- und Folgeregistrierung bestehender Stoffe nach Ansicht des RIC grundsätzlich um einen Anschaffungsvorgang eines separaten immateriellen Vermögenswertes (dem Recht, einen bestimmten Stoff einzuführen bzw. herzustellen) handelt. Diese Einschätzung gilt grundsätzlich auch für die Registrierung neu entwickelter Stoffe.

Gem. IAS 38.27 umfassen die Anschaffungskosten neben dem Erwerbspreis auch „direkt zurechenbare Kosten für die Vorbereitung des Vermögenswertes auf seine beabsichtigte Nutzung.“

Während im Regelfall des Erwerbs eines immateriellen Vermögenswertes solche direkt zurechenbaren Kosten für die Vorbereitung auf die beabsichtigte Nutzung zeitlich nach dem Erwerb anfallen, liegt die Besonderheit bei einer Registrierung von Stoffen in Übereinstimmung mit REACH darin, dass der weitaus überwiegende Teil direkt zurechenbarer Kosten zeitlich vor der eigentlichen Registrierung anfällt (z.B. im Rahmen der Erarbeitung von technischen Dossiers und Sicherheitsberichten, der Durchführung von Sicherheitsbeurteilungen). Diese Besonderheit in Bezug auf den zeitlichen Anfall der Kosten führt jedoch nicht dazu, dass vor dem Anschaffungszeitpunkt angefallene, direkt zurechenbare Kosten von der Aktivierung ausgeschlossen sind (vgl. hierzu z.B. ADS International, Abschnitt 8, Tz. 156). Direkt dem Erwerb des Rechts zur Einführung bzw. Herstellung eines bestimmten Stoffes (der Registrierung) zurechenbare Kosten stellen somit grundsätzlich aktivierungspflichtige Kosten im Sinne des IAS 38.27 (b) dar, auch wenn sie zeitlich bereits vor Erwerb des Rechts anfallen.

9 Eine Konkretisierung der direkt zurechenbaren Kosten nach IAS 37.27 (b) erfolgt in der unmittelbar nachfolgenden Textziffer (IAS 38.28), wonach z.B. „Aufwendungen für Leistungen an Arbeitnehmer (...), die direkt anfallen, wenn der Vermögenswert in seinen betriebsbereiten Zustand versetzt wird“, aktivierungspflichtig sind. Im Ergebnis sind somit interne Kosten (z.B. Personalkosten des REACH-Verantwortlichen), die dem



REACH-Prozess direkt zurechenbar sind, ebenfalls zu aktivieren, sofern auch alle sonstigen Aktivierungsvoraussetzungen erfüllt sind.

- 10 Behandelt das bilanzierende Unternehmen die Registrierungskosten neu entwickelter Stoffe als einen Teil der Entwicklungs- bzw. Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes (nach Meinung des RIC ist diese Vorgehensweise vertretbar), so ergibt sich in Bezug auf interne, dem REACH-Prozess direkt zurechenbare Kosten (z.B. Personalkosten des REACH-Verantwortlichen) unter Berücksichtigung der Vorschriften des IAS 38.65 ff. das gleiche Ergebnis.

Frage 2 an das RIC: Stimmen Sie den oben ausgeführten Überlegungen zu der vorgelegten Frage zu?

zu Tz. 3 c): **Vorgehensweise im Fall von Konsortien**

- 11 Die vorgelegte Frage lautet:
„Wie ist im Falle von Konsortien vorzugehen (sind die hierfür entstehenden Aufwendungen ebenfalls aktivierbar)?“
- 12 Die Bildung von Konsortien ist in der EU-Verordnung REACH zum Teil zwingend vorgeschrieben, zum Teil ist sie auf freiwilliger Basis möglich. Durch die Bildung von Konsortien lassen sich vor allem Risiken bei der Erstellung geforderter technischer Dossiers verringern und Kosten einsparen.
- 13 Hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Ausgaben zur Registrierung nach REACH ergeben sich allerdings in Bezug auf Konsortien insoweit keine Besonderheiten, als die Ausführungen im RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) entsprechend für die im Rahmen von Konsortien anfallenden Kosten anzuwenden sind. Statt originär vom bilanzierenden Unternehmen getätigter Aufwendungen werden Kostenbelastungen von einem oder mehreren Konsortialpartnern zu berücksichtigen sein, die entsprechend zu bilanzieren sind.

Frage 3 an das RIC: Stimmen Sie den oben ausgeführten Überlegungen zu der vorgelegten Frage zu?



zu Tz. 3 d): **Wahlrecht bei Registrierungskosten im Falle neu entwickelter Stoffe**

14 Die vorgelegte Frage lautet:

„Das sich aus den Regelungen des Anwendungshinweises ergebende Wahlrecht, die Registrierungskosten im Falle neu entwickelter Stoffe alternativ als Anschaffungskosten eines neu erworbenen Rechts oder als Teil der Entwicklungskosten behandeln zu können, halten wir nicht für schlüssig. Wir bitten um entsprechende Erläuterung.“

15 Im RIC Anwendungshinweis IFRS (2009/01) wird zunächst ausgeführt, dass es sich nach Ansicht des RIC bei der Erst- und Folgeregistrierung bestehender Stoffe grundsätzlich um einen Anschaffungsvorgang eines separaten immateriellen Vermögenswertes, nämlich des Rechts, einen bestimmten Stoff einzuführen bzw. herzustellen, handelt.

16 Anschließend wird darauf hingewiesen, dass es nach Meinung des RIC auch vertretbar ist, bei der Registrierung neu entwickelter Stoffe die Registrierungskosten als einen Teil der Entwicklungskosten anzusehen.

17 Durch die gewählte Formulierung (... auch vertretbar ...) kommt zum Ausdruck, dass die Berücksichtigung der Registrierungskosten neu entwickelter Stoffe als ein Teil der Entwicklungskosten vor allem aufgrund von Praktikabilitätsabwägungen als hinnehmbar bzw. vertretbar angesehen wird. Hierbei wird berücksichtigt, dass sich hinsichtlich eines solch zusammengefassten, selbst geschaffenen Vermögenswerts (der einerseits einen selbst geschaffenen bzw. entwickelten Stoff und andererseits die entsprechende Registrierung dieses Stoffes gemäß REACH umfasst) weder in Bezug auf Ansatz, Bewertung noch Ausweis wesentliche Unterschiede im Vergleich zu einer separaten Bilanzierung dieser beiden Vermögenswerte ergeben.

<p>Frage 4 an das RIC: Stimmen Sie den oben ausgeführten Überlegungen zu der vorgelegten Frage zu?</p>



Kommunikation der Antworten des RIC an Abschlussersteller / -prüfer

- 18 Die zu den eingereichten Fragen im Rahmen der Sitzung des RIC erarbeiteten Antworten (ggf. in Abweichung bzw. Ergänzung zu den oben vorgeschlagenen Überlegungen) sollten den Abschlusserstellern / -prüfern in angemessener Form zur Kenntnis gebracht werden.
- 19 Es wird an dieser Stelle vorgeschlagen, entsprechende Ausführungen in den Ergebnisbericht zur 38. Sitzung des RIC aufzunehmen – der Ergebnisbericht wird auf der Webseite des DRSC veröffentlicht.

Frage 5 an das RIC: Sind Sie damit einverstanden, dass

- (1) eine gesonderte Kommunikation der erarbeiteten Antworten erfolgt, und
- (2) eine entsprechende Veröffentlichung im RIC-Ergebnisbericht zu dieser Sitzung vorgenommen wird?