

Accounting News

November 2009

NEUIGKEITEN ZUR RECHNUNGSLEGUNG NACH IFRS UND HGB

Inhalt

- A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen
- I. IDW RS HFA 26 verabschiedet
- II. Anwendungshinweis des RIC zu REACH
- III. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements
- B. HGB: Aktuelle Entwicklungen
- I. IDW verabschiedet ERS HFA 31
- II. IDW ERS HFA 36 liegt im Entwurf vor
- III. Rückstellungsabzinsungsverordnung im Entwurf veröffentlicht
- IV. DRÄS 4 im Entwurf vorgelegt
- V. DSR veröffentlicht Entwurf des DRÄS 5

A. IFRS: Aktuelle Entwicklungen

I. IDW RS HFA 26 verabschiedet

Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 9.9.2009 die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: „Einzelfragen zur Umkategorisierung finanzieller Vermögenswerte gemäß den Änderungen von IAS 39 und IFRIC 9 – Amendments von Oktober/November 2008 und März 2009“ (IDW RS HFA 26) verabschiedet.

Gegenstand der Stellungnahme sind Zweifelsfragen, die aufgrund dieser Neuregelungen im Zusammenhang mit der Finanzmarktkrise aufgetreten sind. Die Details zu den Änderungen haben wir bereits in früheren Ausgaben der Accounting News vorgestellt. Im Einzelnen betreffen die Zweifelsfragen folgende Bereiche:

- Umkategorisierung aus Held for Trading in Available-for-Sale oder Held-to-Maturity;
- Umkategorisierung aus Held for Trading oder Available-for-Sale in Loans and Receivables;
- anzuwendender Effektivzinssatz und Folgebewertung;

- eingebettete Derivate und
- zusätzliche Angabepflichten.

Die IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung wird in den IDW Fachnachrichten veröffentlicht. ■

II. Anwendungshinweis des RIC zu REACH

Das Rechnungslegungs Interpretations Committee (RIC) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee e.V. (DRSC) hat am 8.9.2009 den Entwurf des RIC Anwendungshinweises IFRS (E/2009/01) „Bilanzierung von Ausgaben zur Registrierung nach der EU-Chemikalienverordnung REACH“ veröffentlicht.

In diesem Entwurf schlägt das RIC verschiedene Klarstellungen zur Bilanzierung im Zusammenhang mit REACH vor, die nachfolgend dargestellt werden:

Aktivierung von immateriellen Vermögenswerten

Bei den Ausgaben im Zusammenhang mit REACH handelt es sich grundsätzlich um identifizierbare und produktspezifische Ausgaben, die der Voraussetzung zum Ansatz eines Vermögenswertes entsprechen, sofern die Voraussetzungen des IAS 38 zum Nutzenzufluss sowie der

verlässlichen Ermittlung der Kosten erfüllt sind.

Die Registrierung bestehender Stoffe führt zum Ansatz eines separaten Vermögenswertes, während bei neu entwickelten Stoffen auch ein Ansatz zusammen mit den Entwicklungskosten möglich ist.

Bewertung von immateriellen Vermögenswerten

Hinsichtlich der Bewertung verweist das RIC auf IAS 38. Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer des Vermögenswertes stellt die Nutzungsdauer des zugrunde liegenden Stoffes die Obergrenze dar. Zu beachten ist, dass eine Vergütung eines Folgeregistranten an den Erstregistrator nicht als Abgang des aktivierten Vermögenswertes sondern erfolgswirksam als Erlös aus der Weitergabe an Dritte zu erfassen ist.

Passivierung von Rückstellungen

Das RIC lehnt eine Passivierung künftiger Ausgaben im Zusammenhang mit REACH ab, da keine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines Ereignisses in der Vergangenheit im Sinne IAS 37 gegeben ist.

Erstanwendungszeitpunkt

Die endgültige Verabschiedung des Anwendungshinweises ist noch offen. Der Entwurf steht auf den Internetseiten des DRSC (www.drsc.de) zum Download zur Verfügung. Die Kommentierungsfrist endete bereits am 8.10.2009. ■

III. Aktualisierter Stand der EU-Endorsements

Die EU hat im Juli und September 2009 folgende Standards und Interpretationen des IASB im Rahmen des EU-Endorsement-Verfahrens übernommen:

- Änderungen an IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* und IFRS 7 *Finanzinstrumente: Angaben –*

Umgliederung finanzieller Vermögenswerte (Verordnung (EG) Nr. 824/2009; anzuwenden ab dem 1.7.2008, Umgliederungen ab dem 1.11.2009 dürfen erst an dem Tag wirksam werden, an dem sie vorgenommen werden);

- Änderungen an IAS 39 *Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung – Geeignete Grundgeschäfte* (Verordnung (EG) Nr. 839/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 30.6.2009 beginnen);
- IFRIC 15 *Verträge über die Errichtung von Immobilien* (Verordnung (EG) Nr. 636/2009; verpflichtend anzuwenden für Perioden, die nach dem 31.12.2009 beginnen).

Darüber hinaus hat die European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) am 16.9.2009 einen aktualisierten Überblick über den Stand des EU-Endorsement-Verfahrens auf ihrer Website (www.efrag.org) veröffentlicht. ■

B. HGB: Aktuelle Entwicklungen

I. IDW verabschiedet ERS HFA 31

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) hat am 9.9.2009 den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Aktivierung von Herstellungskosten (IDW ERS HFA 31)“ verabschiedet.

Der Entwurf stellt eine Reaktion des IDW auf die durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) geänderte Rechtslage dar. IDW ERS HFA 31 soll die IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 5/1991: „Zur Aktivierung von Herstellungskosten“ ersetzen.

Der Entwurf behandelt die Aktivierung von Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 und 3 HGB n.F. und geht dabei auf den Zeitraum der Herstellung, die Abgrenzung von Pflicht- und Wahlrechtsbestandteilen, die Eliminierung von Leerkosten, den Umfang einzurechnender Abschreibungen, die Einbeziehung von Fremdkapitalzinsen sowie die Behandlung von Zöllen und Verbrauchsteuern ein.

Die Ermittlung der Herstellungskosten von selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens (§ 255 Abs. 2a Satz 1 HGB n.F.) wird in IDW ERS HFA 31 nicht angesprochen. Hierzu befindet sich ein separater Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 29) in Vorbereitung.

Im Ergebnis werden – verglichen mit der IDW Stellungnahme des Hauptfachausschusses 5/1991 – keine neuen Aspekte thematisiert, sondern lediglich die bestehenden Themen an die geänderte Rechtslage angepasst.

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge können bis zum 30.4.2010 beim IDW eingereicht werden. ■

II. IDW ERS HFA 36 liegt im Entwurf vor

Der Hauptfachausschuss IDW hat am 9.9.2009 den Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung „Anhangangaben nach § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW ERS HFA 36)“ verabschiedet.

- Der Entwurf soll den IDW Rechnungshinweis: „Anhangangaben nach § 285 Satz 1 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar (IDW RH HFA 1.006)“ ersetzen. Der Entwurf enthält insbesondere Klarstellungen

zu dem Begriff des Abschlussprüfers, der Definition des für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorars, den Honoraren für vom Abschlussprüfer durchgeführte Prüfungen von „Konzernpackages“ und für sonstige dem Abschlussprüfer gesetzlich obliegende Prüfungen.

Sofern für die Inanspruchnahme der Erleichterung nach § 285 Nr. 17 HGB im Konzernanhang auch die Honorare anderer Abschlussprüfer als der Konzernabschlussprüfer angegeben werden, ist für jede Kategorie die Summe der auf diese Abschlussprüfer entfallenden Honorare gesondert oder in Form eines Davon-Vermerks anzugeben.

Honorare für Leistungen an nicht konsolidierte Tochter- oder Beteiligungsunternehmen sind nicht im Konzernanhang anzugeben.

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge können bis zum 29.1.2010 beim IDW eingereicht werden. ■

III. Rückstellungsabzinsungsverordnung im Entwurf veröffentlicht

Das Bundesministerium der Justiz hat die „Verordnung über die Ermittlung und Bekanntgabe der Sätze zur Abzinsung von Rückstellungen (Rückstellungsabzinsungsverordnung – RückAbzinsV)“ im Entwurf vorgelegt, der die Ermittlungsmethodik sowie die Veröffentlichungsmodalitäten der Abzinsungssätze zur Bewertung von Rückstellungen nach § 253 Abs. 2 S. 1 HGB n.F. konkretisiert. Darüber hinaus wurden gleichzeitig erste, noch unverbindliche Zinssätze veröffentlicht. Das BMJ beabsichtigt, die endgültige

Verordnung noch im November 2009 zu erlassen. ■

IV. DRÄS 4 im Entwurf vorgelegt

Der Deutsche Standardisierungsrat (DSR) hat am 7.9.2009 einen Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsänderungsstandards Nr. 4 (E-DRÄS 4) veröffentlicht. Hintergrund ist das in diesem Jahr in Kraft getretene BilMoG, welches eine Anpassung bestehender Deutscher Rechnungslegungsstandards (DRS) notwendig werden lässt. Neben der redaktionellen Überarbeitung von Standards sieht E-DRÄS 4 die Aufhebung dreier Rechnungslegungsstandards vor. Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die Vorschläge:

Standard/Interpretation	Vorgeschlagene Änderung
DRS 2 Kapitalflussrechnung	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, unter anderem um erweitertem Anwenderkreis Rechnung zu tragen.
DRS 2-10 Kapitalflussrechnung von Kreditinstituten	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, insbesondere Anpassung von Formulierungen.
DRS 2-20 Kapitalflussrechnung von Versicherungsunternehmen	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, insbesondere Anpassung von Formulierungen.
DRS 4 Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, unter anderem zur Angleichung der Terminologie an das Gesetz bzw. Anpassungen, die sich aufgrund der Aufhebung von Wahlrechten durch das BilMoG ergeben.
DRS 7 Konzerneigenkapital und Konzerngesamtergebnis	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, unter anderem zur Anpassung an die veränderte Darstellung eigener Anteile.
DRS 8 Bilanzierung von Anteilen an assoziierten Unternehmen im Konzernabschluss	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, unter anderem zur Angleichung der Terminologie an die im Gesetz verwendete bzw. Anpassungen, die sich aufgrund der Aufhebung von Wahlrechten durch das BilMoG ergeben.
DRS 9 Bilanzierung von Anteilen an Gemeinschaftsunternehmen im Konzernabschluss	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen, unter anderem der Definition des maßgeblichen Einflusses, um diese an die Neufassung des beherrschenden Einflusses in § 290 HGB n. F. anzupassen.
DRS 11 Berichterstattung über Beziehungen zu nahe stehenden Personen	<ul style="list-style-type: none"> DRS 11 wird aufgehoben, da mit §§ 285 Nr. 21 und 314 Abs. 1 Nr. 13 HGB n.F. im Gesetz erstmalig Angaben zu Geschäften mit nahe stehenden Personen verlangt werden. Die Geltungsbereiche und Regelungen im Gesetz und im DRS sind nicht deckungsgleich. DRS 11 kann daher nicht zur Auslegung der gesetzlichen Regelung verwendet werden.

Standard/Interpretation	Vorgeschlagene Änderung
DRS 12 Immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens	<ul style="list-style-type: none"> DRS 12 soll außer Kraft gesetzt werden, da aufgrund des Wahlrechts, selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als Aktivposten in die Bilanz aufzunehmen, zurzeit eine umfassende Überarbeitung des Standards vorgenommen wird.
DRS 13 Grundsatz der Stetigkeit und Berichtigung von Fehlern	<ul style="list-style-type: none"> Redaktionelle Änderungen aufgrund gesetzlicher Verankerung des Grundsatzes der Ansatzstetigkeit in den neuen Absatz 3 von § 246 HGB.
DRS 14 Währungsumrechnung	<ul style="list-style-type: none"> DRS 14 soll außer Kraft gesetzt werden. Mit der Einfügung der §§ 256a und 308a in das HGB liegen erstmalig gesetzliche Vorschriften zur Umrechnung von Fremdwährungsgeschäften und Fremdwährungsabschlüssen vor. Wie in der Regierungsbegründung herausgestellt, sieht das BilMoG aus Gründen der Vereinfachung und Vereinheitlichung vor, die gegenwärtige Praxis der Stichtagsmethode gesetzlich zu verankern. Da DRS 14 in Einklang mit der internationalen Rechnungslegung die Anwendung des sogenannten Konzepts der funktionalen Währung vorsieht, ist eine Anwendung der Regelungen des DRS 14 nach Verabschiedung des BilMoG nicht mehr möglich.

Der Entwurf des DRÄS 4 steht auf der Internetseite des DRSC (www.drsc.de) als Download bereit. Die Kommentierungsfrist endete bereits am 22.10.2009. ■

V. DSR veröffentlicht Entwurf des DRÄS 5

Der DSR hat am 11.9.2009 einen Entwurf des Deutschen Rechnungslegungsänderungsstandards Nr. 5 (E-DRÄS 5) veröffentlicht. DRÄS 5 soll dem Anpassungsbedarf einer Reihe von Standards an die geänderten gesetzlichen Grundlagen aufgrund des BilMoG Rechnung tragen:

- DRS 5 Risikoberichterstattung,
- DRS 5-10 Risikoberichterstattung von Kredit- und Finanzdienstleistungsunternehmen,

- DRS 5-20 Risikoberichterstattung von Versicherungsunternehmen,
- DRS 15 Lageberichterstattung sowie
- DRS 15 a Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht.

Gegenstand der Überarbeitung sind die Themen Berichterstattung über nicht-finanzielle Leistungsindikatoren, Aufhebung der separaten Darstellung des Risikoberichts, Versicherung der gesetzlichen Vertreter (Bilanzzeit), Risikoberichterstattung über die Verwendung von Finanzinstrumenten, Forschungs- und Entwicklungsbericht, Prognoseberichterstattung vor dem Hintergrund der Finanzkrise, übernahmereklevante Angaben, internes Kontroll- und Risikomanagementsystem in Bezug auf die Konzernrechnungslegung und Erklärung gemäß § 289 a HGB.

Eine wesentliche Änderung durch das BilMoG ist im Hinblick auf den Konzernlagebericht vor allem in der Darstellung der wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Konzernrechnungslegungsprozess zu sehen, sofern eines der in den Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen oder das Mutterunternehmen kapitalmarktorientiert im Sinn des § 264d ist.

Der DSR beabsichtigt, DRS 15 a „Übernahmerechtliche Angaben und Erläuterungen im Konzernlagebericht“ insgesamt aufzuheben und die Vorschriften in den DRS 15 zu übernehmen.

Der Entwurf des DRÄS 5 steht auf der Internetseite des DRSC (www.drsc.de) zum Download zur Verfügung. ■

Nutzen Sie unser kostenfreies Online-Trainingsprogramm für die internationale Rechnungslegung. Weitere Informationen zum **IFRS Trainer** unter www.kpmg.de/ifrstrainer

Beachten Sie auch die **Express Accounting News** von KPMG: Dieser elektronische Newsletter informiert Sie komprimiert und hochaktuell über maßgebliche neue Anforderungen an die Rechnungslegung deutscher Unternehmen nach HGB und IFRS. Bei Interesse an einem kostenfreien Bezug können Sie sich gerne unter www.kpmg.de/newsletter als Abonnent registrieren lassen.

Die Accounting News sind eine Beilage der KPMG-Mitteilungen, die online unter der Adresse www.kpmg.de abrufbar sind. Bei eventuellen Rückfragen zu den hier abgedruckten Artikeln wenden Sie sich bitte an die Sie betreuenden KPMG-Teams oder an Prof. Dr. Winfried Melcher, KPMG, Department of Professional Practice Audit & Accounting Germany, Klingelhöferstraße 18, 10785 Berlin, T +49 30 2068-4671.