

ifrs-forum

Aktuelle Informationen von Ihren IFRS-Experten

Europäische Union

1. Verkündung des BilReG

Am 09.12.2004 wurde im Bundesgesetzblatt das Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG) verkündet. Es beinhaltet die Umsetzung der IFRS-EU-Verordnung Nr. 1606/2002 vom 19.07.2002 zur Anwendung der IFRS in Europa für deutsche Unternehmen. Somit haben Mutterunternehmen i.S.d. HGB, die gemäß der EU-Verordnung zur Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards verpflichtet sind, in Zukunft nach § 315a Abs. 1 HGB diejenigen IFRS und IFRIC zu Grunde zu legen, die vorab im Rahmen des Endorsement-Verfahrens durch die EU anerkannt wurden.

2. IFRS-Endorsement-Prozess

Voraussetzung für die Rechtsverbindlichkeit der IFRS/IAS ist ihre Anerkennung („Endorsement“) durch die EU. Durch die Anerkennung der IFRS/IAS durch die Europäische Kommission werden die Standards automatisch zu nationalem Recht.

Für das Anerkennungsverfahren steht die Technische Sachverständigen-Gruppe der European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) dem Accounting Regulatory Committee (ARC) beratend zur Seite. Dieses entscheidet über die Anerkennung der einzelnen IFRS und besteht aus Vertretern der Mitgliedstaaten unter dem Vorsitz der Europäischen Kommission.

Folgende Standards und Interpretationen wurden von der EU im Amtsblatt seit dem 29.12.2004 übernommen:

- Verordnung (EG) Nr. 2238/2004 vom 29.12.2004 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend IFRS 1, IAS 1–10, 12–17, 19–24, 27–38, 40 und 41 und die Interpretationen des Standing Interpretations Committee SIC 1–7, 11–14, 18–27 und 30–33;
- Verordnung (EG) Nr. 2237/2004 vom 29.12.2004 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IAS 32 und IFRIC 1;
- Verordnung (EG) Nr. 2236/2004 vom 29.12.2004 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates betreffend IFRS 1, 3–5, IAS 1, 10, 12, 14, 16–19, 22, 27, 28, 31–41 und SIC 9, 22, 28 und 32;



- Verordnung (EG) Nr. 211/2005 der Kommission vom 04.02.2005 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1725/2003 betreffend die Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards in Übereinstimmung mit der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates im Hinblick auf IFRS 1 und 2 und IAS 12, 16, 19, 32, 33, 38 und 39.

IFRS 6 und IFRIC 2 bis 5 sind noch nicht von der EU übernommen worden. Mitte Februar erfolgte eine Empfehlung der Technischen Sachverständigen-Gruppe der EFRAG an die EU-Kommission. Darin rät sie der Kommission, drei neue Standards, die im Dezember 2004 geändert wurden, anzuerkennen: IAS 39 „Financial Instruments: Recognition and Measurement“, IAS 19 „Employee Benefits“ und IFRS 6 „Exploration for and Evaluation of Mineral Resources“.

Die übrigen Standards und SICs sind bereits mit VO (EG) Nr. 707/2004, VO (EG) Nr. 1725/2003 bzw. VO (EG) 2086/2004 zu einem früheren Zeitpunkt übernommen worden.

3. Stand Übernahme der IAS/IFRS/IFRIC durch die EU

	ARC	Freigabe der EU-Kommission	EU-Amtsblatt
IFRS 1		06.04.2004	17.04.2004
IAS 39	01.10.2004	19.11.2004	09.12.2004
Improvement Project (IAS 1, 2, 8, 10, 15, 16, 17, 21, 24, 27, 28, 31, 33, 40)	30.11.2004	29.12.2004	31.12.2004
IFRS 3–5 IAS 32 IAS 36 IAS 38 IFRIC 1	30.11.2004	29.12.2004	31.12.2004
IFRS 2	20.12.2004	04.02.2005	11.02.2005

Quelle: <http://www.standardsetter.de/drsc/news/news.php>

Neues vom IASB

1. IFRS 6 veröffentlicht

Am 09.12.2004 hat das International Standards Board (IASB) IFRS 6 „Exploration for and Evaluation of Mineral Resources“ veröffentlicht. Dieser Standard stellt erstmalig Vorschriften für die bilanzielle Behandlung von Ausgaben für die Exploration und Bewertung von mineralischen Rohstoffen zur Verfügung.

Unter den Anwendungsbereich des Standards fallen alle Aufwendungen, die bei der Sondierung und Auswertung von mineralischen Ressourcen entstehen, wie z.B. topographische, geologische und ähnliche Gutachten. Nicht Gegenstand des Standards sind Aufwendungen, die entstehen, bevor das Recht zur Suche nach Bodenschätzen erworben wird oder Aufwendungen nach Abschluss von wirtschaftlichen und technischen Ausführbarkeitsstudien.

Die zwischenzeitlich anfallenden Aufwendungen können entweder sofort in der Gewinn- und Verlustrechnung als Aufwand angesetzt werden oder es wird nach den bisher angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften vorgegangen und dementsprechend aktiviert. Bei der Folgebewertung besteht grundsätzlich das Wahlrecht zwischen dem Neubewertungsmodell sowie dem Anschaffungs- oder Herstellungskostenmodell, dabei ist die gewählte Methode im Zeitablauf stetig anzuwenden.

Im IFRS 6.20 werden explizite Anzeichen für eine Wertminderung aufgeführt, bei deren Vorliegen die aktivierten Aufwendungen für Sondierung und Auswertung von Bodenschätzen einem Wertminderungstest nach IAS 36 zu unterziehen sind.

Mit dieser Vorschrift werden begrenzte Verbesserungen bei der Bilanzierung von Aufwendungen aus der Exploration und Bewertung von mineralischen Ressourcen erzielt, insbesondere in Hinblick auf die Offenlegungsvorschriften, ohne der geplanten, umfassenderen Neuregelung vorzugreifen.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Der Standard gilt für Geschäftsjahre, die ab dem 01.01.2006 beginnen, wobei eine frühere Anwendung mit Erleichterungen für Vergleichsangaben empfohlen wird.

2. Änderung von IAS 19 veröffentlicht

Am 17.12.2004 veröffentlichte das IASB eine Änderung von IAS 19 „Employee Benefits“. Diese Änderung umfasst Neuregelungen im Bereich gemeinschaftlicher Pensionspläne, die Einführung einer dritten Option der Behandlung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste sowie die Erweiterung der vorgeschriebenen Anhangangaben. Auf die beiden letzten Punkte soll hier eingegangen werden.

Versicherungsmathematische Gewinne und Verluste entstehen durch von den Erwartungen abweichende versicherungsmathematische Annahmen, Anpassungen dieser Annahmen oder Differenzen zwischen tatsächlichem und erwartetem Ertrag aus Planvermögen. Für die Berücksichtigung dieser Gewinne und Verluste standen bisher zwei Möglichkeiten zur Verfügung. Die erste und am häufigsten angewendete Methode ist der Korridor-Ansatz. Bei diesem müssen zwingend nur die Gewinne und Verluste berücksichtigt werden, die kumuliert 10% des Maximums des Barwerts der leistungsorientierten Verpflichtung und des beizulegenden Werts des Planvermögens übersteigen. Dieser übersteigende Teil wird ab dem Folgejahr der Entstehung über die durchschnittliche Restdienstzeit der Arbeitnehmer des Plans verteilt und erfolgswirksam im Pensionsaufwand erfasst. Eine schnellere Verteilung ist erlaubt.

Die zweite bislang vorhandene Möglichkeit der Berücksichtigung versicherungsmathematischer Gewinne und Verluste ist eine sofortige vollständige erfolgswirksame Berücksichtigung.

Durch die im Dezember beschlossenen Neuerungen des IAS 19 ist nun eine dritte Möglichkeit hinzugekommen, die auf der britischen Methode gemäß FRS 17 basiert. Diese dritte Möglichkeit führt dazu, dass die Pensionsverbindlichkeit in voller Höhe in der Bilanz ausgewiesen wird. Dieses Ziel wird durch die sofortige erfolgsneutrale Erfassung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste im Zeitpunkt ihrer Entstehung im Rahmen einer Kapitalveränderungsrechnung erreicht. Das hat zur Folge, dass es trotz einer Darstellung der tatsächlichen Verpflichtung nicht zu großen jährlichen Schwankungen in der GuV kommt (auch in Folgejahren gibt es keine erfolgswirksame Erfassung). Um die Effekte der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste aber dennoch aufzuzeigen, wird durch die Änderungen in IAS 19 eine Eigenkapitalveränderungsrechnung (Statement of Recognised Income and Expense – SORIE) vorgeschrieben. Hierin

müssen die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste der laufenden sowie aller vorherigen Perioden dargestellt werden.

Wird die dritte Wahlmöglichkeit genutzt müssen im SORIE darüber hinaus ggf. auch Beträge aus einer Überdotierung von Planvermögen erfasst werden. Führt eine solche Überdotierung nämlich dazu, dass ein Defined Benefit Asset aktiviert werden muss, darf dieses nur in der Höhe aktiviert werden in der ihm zukünftiger Nutzenzufluss gegenüber steht. Die Effekte einer solchen Kappung müssen ebenfalls im SORIE erfasst werden.

Bei erstmaliger Anwendung der neuen Wahlmöglichkeit müssen auch aus Vorjahren bestehende versicherungsmathematische Gewinne und Verluste erfolgsneutral berücksichtigt werden. Ist die Wahlmöglichkeit einmal ergriffen worden, muss sie auch in Zukunft beibehalten werden.

Die Änderungen des IAS 19 beziehen sich im Weiteren auf die pflichtmäßigen Anhangangaben. Im Einzelnen werden zusätzlich folgende Angaben zu machen sein:

- Eine Überleitung der Defined Benefit Obligation (DBO) sowie der Marktwerte des Planvermögens vom Jahresanfang auf das Jahresende.
- Bei erfolgsneutraler Berücksichtigung der versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste müssen diese für das Geschäftsjahr sowie kumuliert (wie im SORIE gebucht) angegeben werden.
- Kann ein Defined Benefit Asset aufgrund fehlenden zukünftigen Nutzenzuflusses nicht voll ausgewiesen werden, muss der Effekt der Kappung angegeben werden.
- Das Planvermögen muss den verschiedenen Vermögensklassen zugeordnet werden.
- Der erwartete Ertrag aus Planvermögen muss erläutert werden.
- Sofern Krankheitskostenpläne vorliegen müssen die Auswirkungen einer einprozentigen Veränderung der Krankheitskostenrate aufgeführt werden.
- Die Entwicklung von DBO und Planvermögen sowie realisierten Gewinnen und Verlusten muss für die letzten fünf Jahre dargestellt werden. Diese Fünf-Jahres-Übersicht kann sich jedoch sukzessive aufbauen.
- Soweit Planvermögen vorhanden, müssen die zu erwartenden Leistungen des Arbeitgebers für das folgende Geschäftsjahr angegeben werden. In Deutschland ist die Unterlegung mit Planvermögen eher selten. Diese Anforderung sollte daher sinnvollerweise auf die erwarteten Versorgungszahlungen übertragen werden.

Nicht mehr aufzuführen ist eine Überleitung der Pensionsrückstellungen vom Jahresanfang zum Jahresende.

Durch die Anwendung des neuen Wahlrechts kann größere Transparenz geschaffen werden. Die Ermöglichung eines weiteren Wahlrechts führt aber nicht dazu, dass IFRS-Abschlüsse untereinander besser verglichen werden können.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Die Änderungen können angewendet werden für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 16.12.2004 enden. Spätestens sind sie jedoch anzuwenden für Geschäftsjahre, die nach dem 01.01.2006 anfangen.

3. Änderung von IAS 39 veröffentlicht

Das IASB hat am 17.12.2004 eine Änderung betreffend die Übergangsvorschriften von IAS 39 „Financial Instruments: Recognition and Measurement“ auf die Day One Profit Recognition publiziert. Bislang wurde für IAS 39 und IFRS 1 zur erstmaligen Anwendung der IFRS die retrospektive Anwendung der betreffenden Übergangsvorschriften gefordert. Künftig wird den bilanzierenden Unternehmen ein Wahlrecht eingeräumt, die Regelungen des IAS 39 gemäß dem eingefügten Paragraphen 107 A entweder

- vollständig retrospektiv oder
- prospektiv auf Transaktionen, die entweder nach dem 25.10.2002 (Zeitpunkt des In-Kraft-Tretens der entsprechenden US-GAAP-Regelung) oder nach dem 01.01.2004 (Übergangsstichtag auf IFRS für eine Vielzahl von Unternehmen) durchgeführt wurden, anzuwenden.

Durch das Wahlrecht möchte das IASB zum einen die erstmalige Anwendung von IAS 39 auf die Day One Profit Recognition erleichtern, zum anderen Konvergenz mit den US-GAAP herstellen.

4. IASB-Meetings

IASB-Meetings fanden in London im Zeitraum von Januar bis März 2005 regelmäßig statt. Die offiziellen Protokolle stehen unter <http://www.iasb.org> zum Download bereit.

Neues vom IFRIC

1. Änderung zu SIC 12 veröffentlicht

Durch die Änderung von SIC 12 „Consolidation – Special Purpose Entities“ seitens des International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) am 11.11.2004 fallen nunmehr Pläne für Kapitalbeteiligungsleistungen (Equity Compensation Plans) in den Anwendungsbereich von SIC 12.

Darüber hinaus werden nach der Änderung nicht nur Pläne für Leistungen nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses (Post Employment Benefits), sondern auch alle anderen langfristig fälligen Leistungen an Arbeitnehmer (Other Long-Term Employee Benefits) i.S.d. IAS 19 aus dem Anwendungsbereich des SIC 12 ausgeschlossen.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

Die Änderung ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2005 beginnen, anzuwenden.

2. IFRIC 2 veröffentlicht

IFRIC 2 wurde am 25.11.2004 veröffentlicht und regelt die Bilanzierung von Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments. Diese Interpretation erläutert, wie IAS 32 „Finanzinstrumente: Angaben und Darstellung“ beispielsweise auf Genossenschaftsanteile anzuwenden ist, insbesondere ob solche Anteile, je nach konkreter Ausgestaltung, als Fremd- oder als Eigenkapital einzuordnen sind. Wesentlich dabei sind die Rückzahlungsbedingungen des Finanzinstruments.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

IFRIC 2 ist rückwirkend für alle Geschäftsjahre anzuwenden, die am oder nach dem 01.01.2005 beginnen. Eine frühere Anwendung ist möglich.

3. IFRIC 3 veröffentlicht

Am 02.12.2004 wurde IFRIC 3 „Emission Rights“ publiziert. Diese Interpretation klärt die Bilanzierung von handelbaren Emissionsrechten aus staatlichen Emissionshandlungsprogrammen, solche sind bei Zuteilung durch die zuständigen Behörden als immaterielle Vermögenswerte zu aktivieren und mit dem beizulegenden Zeitwert zu bewerten. Parallel dazu muss vom Unternehmen eine Rückstellung für die einzulösenden Emissionsrechte proportional zum Schadstoffausstoß gebildet werden.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

IFRIC 3 gilt für Geschäftsjahre, die nach dem 01.03.2005 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

4. IFRIC 4 veröffentlicht

Ebenso wie IFRIC 3 am 02.12.2004 veröffentlicht, konkretisiert IFRIC 4 „Determining whether an Arrangement contains a Lease“, welche Arten von Vertragsgestaltungen zu bilanzieren sind, auch dann wenn sie nicht als Leasingverträge deklariert werden. Insbesondere sind Zulieferer- und Outsourcingvereinbarungen betroffen.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

IFRIC 4 gilt für alle Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2006 beginnen, wobei separate Übergangsvorschriften bestehen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

5. IFRIC 5 veröffentlicht

Am 16.12.2004 wurde IFRIC 5 „Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Funds“ publiziert. Die Interpretation erläutert, wie erwartete Erstattungen aus Fonds zu behandeln sind, welche zur Deckung künftiger Entsorgungs-, Rekultivierungs- und ähnlicher Verpflichtungen eingerichtet wurde.

Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung

IFRIC 5 gilt für alle Geschäftsjahre, die am oder nach dem 01.01.2006 beginnen. Eine frühere Anwendung wird empfohlen.

6. IFRIC D10

Das IFRIC hat am 26.11.2004 den Interpretationsentwurf IFRIC D10 „Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment“ veröffentlicht. Diese Interpretation konkretisiert, wann Rückstellungen im Zusammenhang mit der EU-Richtlinie über Elektro- und Elektronik-Altgeräte zu bilden sind. Die Kommentierungsfrist endete am 11.02.2005.

7. IFRIC D11

Das IFRIC hat am 17.12.2004 den Interpretationsentwurf IFRIC D11 „Changes in Contributions to Employee Share Purchase Plans“ publiziert. IFRIC D11 regelt die Behandlung von Employee Share Purchase Plans, die zum Anwendungsbereich des IFRS 2 gehören, für den Fall, dass Mitarbeiter den Plan vorzeitig kündigen oder in einen anderen Plan wechseln. Die Kommentierungsfrist endete am 01.03.2005.

Projektzeitplan des IASB für 2005

Diskussionspapiere

- Reporting Comprehensive Income nach 2005
- Revenue and Related Liabilities 3./4. Quartal 2005
- Conceptual Framework nach 2005
- Insurance Contracts Phase II nach 2005
- Liabilities and Equity nach 2005

Entwürfe

- IAS 32 Financial Instruments – Shares Puttable at Fair Value 3./4. Quartal 2005
- Business Combinations Phase II – Application of the Purchase Method 1. Quartal 2005
- Amendment to IAS 27 (Minority Interests) 1. Quartal 2005
- Amendment to IAS 38 (Intangibles) 2. Quartal 2005
- IAS 12 Income Taxes 3./4. Quartal 2005
- Amendment of IAS 20 (Government Grants etc.) 2. Quartal 2005
- Replacement of IAS 14 (Disclosures about Segments) 3./4. Quartal 2005
- IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets 1. Quartal 2005
- Accounting Standards for Small and Medium-Sized Enterprises nach 2005
- Consolidation Possible joint Project: Control nach 2005
- Consolidation Possible joint Project: Special Purpose Entities nach 2005

Endgültige Standards

- IAS 39 Financial Instruments – Fair Value Option 2. Quartal 2005
- IAS 39 Financial Instruments – Cash Flow Hedge Accounting of Forecast Intragroup Transactions 2. Quartal 2005
- IAS 39 and IFRS 4 – Financial Guarantee Contracts and Credit Insurance 2. Quartal 2005
- ED 7 – Disclosures 3./4. Quartal 2005

Ansprechpartner

Für weitere Informationen stehen Ihnen folgende Ansprechpartner des IFRS Centre of Excellence gerne zur Verfügung:

Berlin

Reinhard Scharpenberg
Tel +49 30 25468-104

Hamburg

Jodi Gentilozzi
Tel +49 40 32080-4580

Düsseldorf

Adrian Crampton
Paul-Herbert Thiede
Tel +49 211 8772-2333 bzw. -2347

Hannover

Dr. Frank Beine
Tel +49 511 3023-202

Frankfurt

Dr. Andreas Barckow
Tel +49 69 75695-6520

München

Peter Götz
Tel +49 89 29036-8165

Redaktion: Adrian Crampton, Paul-Herbert Thiede, Christian Frank

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Broschüre oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Die Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu, einen Verein schweizerischen Rechts, dessen Mitgliedsunternehmen einschließlich der mit diesen verbundenen Gesellschaften. Als Verein schweizerischen Rechts haften weder Deloitte Touche Tohmatsu als Verein noch dessen Mitgliedsunternehmen für das Handeln oder Unterlassen des/der jeweils anderen. Jedes Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig, auch wenn es unter dem Namen „Deloitte“, „Deloitte & Touche“, „Deloitte Touche Tohmatsu“ oder einem damit verbundenen Namen auftritt. Leistungen werden jeweils durch die einzelnen Mitgliedsunternehmen, nicht jedoch durch den Verein Deloitte Touche Tohmatsu erbracht. Copyright © 2005 Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.