

IFRS-BULLETIN

Übernahmen von Standards in EU-Recht in Q3/2012:
Keine Übernahmen

Veröffentlichungen des IASB:
IASB/FASB einheitlicher Ansatz Leasingbilanzierung; Konsultation IFRS 8; Arbeitsentwurf IFRS 9; IFRS in deutsch

Im Blickpunkt:
Bilanzierung von Inspektionskosten beim Leasingnehmer



Editorial

Wir begrüßen Sie herzlich zur vierten Ausgabe 2012 des "IFRS-Bulletin", mit der wir Sie über aktuelle und bedeutsame Entwicklungen der IFRS informieren wollen. Im dritten Quartal wurden keine Änderungen von IFRS Standards in EU-Recht übernommen. Wie bereits in der dritten Ausgabe erwähnt, ist für das vierte Quartal das EU-endorsement von IFRS 13, IFRIC 20 und den Änderungen an IAS 12, IAS 32 und IFRS 1, IFRS 7 geplant. Ein endorsement des Konsolidierungspakets, wird ebenfalls für das vierte Quartal 2012 erwartet. Trotz der Bedenken der EFRAG über das baldige effective date der Konsolidierungsstandards (01.01.2013) hat der IASB eine Verschiebung des Inkrafttretens abgelehnt.

Im Blickpunkt des Bulletin steht in dieser Ausgabe die Bilanzierung von Inspektionskosten beim Leasingnehmer. Das Thema stellt die unterschiedlichen Folgen für die bilanzielle Behandlung von Inspektionskosten im Falle von *finance* und *operating leasing* Verhältnissen dar.

Unsere Fachmitarbeiter der Zentralabteilung Internationale Rechnungslegung der BDO AG stehen Ihnen jederzeit gerne für weitere Auskünfte zur Verfügung und beraten Sie natürlich gerne in allen weiteren Fragen zur internationalen Rechnungslegung mit Bedeutung für Ihr Unternehmen.

NEWSLETTER NR. 4 SEPTEMBER 2012

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Zentralabteilung Internationale
Rechnungslegung (ZAIR)

ANSPRECHPARTNER:

WP StB Dr. Norbert Lüdenbach
Dr. Jens Freiberg

KONTAKT:

BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Str. 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
E-Mail: zair@bdo.de

1. AKTUELLE ÜBERNAHMEN IN EU-RECHT

1.1. Keine Übernahmen in EU-Recht

Im dritten Quartal 2012 wurden keine Standards in EU-Recht übernommen.

1.2. Ausstehende *endorsements*

Das *endorsement* der nachfolgend aufgezählten Standards und einer Interpretation des IFRS IC stehen noch aus:

- IFRS 9 *Financial Instruments* (12. November 2009)
- IFRS 10 *Consolidated Financial Statements* (12. Mai 2011)
- IFRS 11 *Joint Arrangements* (12. Mai 2011)
- IFRS 12 *Disclosures of Interests in Other Entities* (12. Mai 2011)
- IFRS 13 *Fair Value Measurement* (12. Mai 2011)
- IAS 27 *Separate Financial Statements* (12. Mai 2011)
- IAS 28 *Investments in Associates and Joint Ventures* (12. Mai 2011)
- IAS 12 *amend. Deferred tax: Recovery of Underlying Assets* (20. Dezember 2011)
- IFRS 1 *amend. Severe Hyperinflation and Removal of Fixed Dates for First-Time Adopters* (20. Dezember 2011)
- IFRS 1 *amend. Government Loans* (13. März 2012)
- IFRS 7 *amend. Disclosures-Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- IAS 32 *amend. Offsetting Financial Assets and Financial Liabilities* (16. Dezember 2011)
- *Improvements to IFRSs* (2009-2011) (17. März 2012)
- IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 *amend. Transition Guidance* (28. Juni 2012)
- IFRIC 20 *Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine* (19. Oktober 2011)

2. ENFORCEMENT IM DEUTSCH-SPRACHIGEN RAUM

2.1. Einführung einer Enforcementstelle in Österreich

Am 31. Mai 2012 fand eine Kooperationsveranstaltung von Deloitte, Wiener Börse AG, Cercle Investor Relations Austria (C.I.R.A.) und dem Aktienforum an der Wiener Börse statt. Thema der Veranstaltung war die für Österreich geplante Einrichtung einer Enforcementstelle, deren Kernziel in einer Stärkung des Vertrauens der Kapitalmarktanleger in Finanzmarktinformationen liegt. So wurde insbesondere die

Organisationsform des Enforcements kontrovers diskutiert.

Während die österreichische Finanzmarktaufsicht das einstufige Modell als vorteilhafter ansieht, bevorzugt das Aktienforum das zweistufige Modell, das auch in Deutschland, in Form der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin), angewendet wird.

Darüber hinaus wurde auf den Aufsichtsrat verwiesen, der als Überwachungsorgan ebenfalls eine wichtige Rolle spielt und daher stets gut über die Details des Enforcementverfahrens sowie aktuelle Entwicklungen informiert sein sollte.

3. AKTIVITÄTEN DES IDW UND DRSC

3.1. IDW RS HFA 2 zur Anwendung von IFRS verabschiedet

Der Hauptfachausschuss des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat eine aktualisierte Verlautbarung der „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Einzelfragen zur Anwendung von IFRS (IDW RS HFA 2)“ veröffentlicht.

Aufgrund der vielen Neuregelungen des IASB sah es das IDW als notwendig an, eine Neufassung in seiner 228. Sitzung zu verabschieden, um Einzelfragen zu bestimmten IFRS zu klären und bestimmte Auslegungsfragen auf internationaler Ebene zu diskutieren.

IDW RS HFA 2 ist für IDW-Mitglieder auf der Internetseite des IDW zu finden und ist außerdem im Heft 7/2012 der IDW Fachnachrichten sowie 3/2012 des WPg Supplement erschienen.

3.2. IDW zur Offenlegung von Risiken bei Spanien-Engagements

Auf einer Veranstaltung in Frankfurt am 10.07.2012 erklärte der Vorstandssprecher des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW), Klaus-Peter Naumann, dass keine pauschalen Abschreibungen auf Papiere spanischer Banken in Abschlüssen von deutschen Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen im zweiten Quartal 2012 vorgenommen werden müssen. Unternehmen sollten allerdings, laut Naumann, deutlicher auf Engagements in Spanien in ihren Abschlüssen aufmerksam machen. Es sollte deutlich sein, ob und wie man im spanischen Bankensektor engagiert ist und Kernrisiken sollten erkennbar sein.

3.3. Stellungnahme des IDW zum Interpretationsentwurf zu *Put-Optionen*

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) veröffentlichte eine Stellungnahme zum Interpretationsentwurf DI/2012/2 „Über nicht-beherrschende Anteile geschriebene *Put-Optionen*“ des IFRS Interpretations Committee.

Darin bemängelte das IDW, dass im Fall einer Inkonsistenz zweier Standards keine neue Interpretation veröffentlicht werden sollte, sondern vielmehr die Inkonsistenz beseitigt werden sollte.

Zudem erklärte das IDW, dass sich der im Interpretationsentwurf von Mai 2012 vorgestellte Vorschlag mit den Regelungen der IFRS vereinbaren ließe, allerdings auch andere Bilanzierungsmethoden anwendbar wären.

3.4. IDW Stellungnahme zum IASB-Entwurf jährlicher Verbesserungen 2010-2012

Das International Accounting Standards Board (IASB) hat am 3. Mai 2012 den Standardentwurf ED/2012/1 zu den jährlichen Verbesserungen 2010-2012 veröffentlicht. Die Kommentierungsfrist hierzu endete am 5. September 2012. Ein Inkrafttreten der vorgeschlagenen Änderungen wird für Geschäftsjahre erwartet, die am oder nach dem 1. Januar 2014 beginnen.

Der ED/2012/1 berücksichtigt Änderungen an folgenden Standards:

- IFRS 2: *Share-based Payment*
- IFRS 3: *Business Combinations*
- IFRS 8: *Operating Segments*
- IFRS 13: *Fair Value Measurement*
- IAS 1: *Presentation of Financial Statements*
- IAS 7: *Statement of Cash Flows*
- IAS 12: *Income Taxes*
- IAS 16: *Property, Plant and Equipment*
- IAS 38: *Intangible Assets*
- IAS 24: *Related Party Disclosures*
- IAS 36: *Impairment of Assets*

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat seine Stellungnahme zum Standardentwurf vom 31. August 2012 gegenüber dem IASB veröffentlicht. Der Mehrzahl der Änderungsvorschläge stimmt das IDW zu. Ausgenommen ist jedoch IAS 7 (Zuordnung von gemäß IAS 23 aktivierten Fremdkapitalkosten in die verschiedenen Bereiche des *statement of cash flows*), bei dem lt. IDW kein Anpassungsbedarf besteht. Weiterhin sieht das IDW noch Nachbesserungsbedarf insbesondere bei den Änderungsvorschlägen an IFRS 2 (Klarstellung zu den Änderungen an *vesting conditions*), IFRS 3 (Klarstellung wann Wertänderungen aus *contingent considerations* nach Meinung des IASB im *other comprehensive income* erfasst werden sollten) sowie IAS 24 (Schwierigkeiten bei der Aufteilung von Vergütungen an Managementgesellschaften, wenn „Paketlösungen“ vereinbart wurden).

3.5. DRSC nimmt Stellung zu IAS 19 Agendaentscheidung des IFRS IC

Der IFRS-Fachausschuss des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat zu der vorläufigen Agendaentscheidung zu IAS 19 des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) Stellung genommen. Das DRSC hatte dem IFRS IC aufgetragen in der Agendaentscheidung „Leistungen an Arbeitnehmer - Bilanzierung von beitragsbasierten Zusagen - Auswirkungen der Änderungen an IAS 19 aus dem Jahr 2011“, die Frage zu behandeln, in welchem Ausmaß die Änderungen an IAS 19 auch die Bilanzierung von beitragsorientierten Zusagen (*contribution-based promises*) betreffen.

Das IFRS IC kam zu der Entscheidung, dass sich keine Änderungen in der Bilanzierung von beitragsbasierten Zusagen ergäben. Die Änderungen an IAS 19 würden klarstellen, dass die Kosten einer Pensionszusage zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer geteilt werden und Elemente, die für beitragsbasierte Zusagen spezifisch sind, sollten nicht adressiert werden.

Das DRSC gab in seiner Stellungnahme an, dass es die Entscheidung akzeptiere schlug allerdings vor die Begriffe „Risikobeteiligungsmerkmale“ und „Elemente von Risikobeteiligungsvereinbarungen zwischen Arbeitnehmern und Arbeitgebern“ in der vorläufigen Agendaentscheidung näher zu erläutern.

3.6. Verabschiedung von DRS 20 und DRS 16 (geändert 2012)

Am 14. September 2012 verabschiedete das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) in seiner öffentlichen Sitzung die „Folgeänderungen am Deutschen Rechnungslegungs Standard 16 Zwischenberichterstattung“ und den „Deutschen Rechnungslegungs Standard 20 Konzernlagebericht“.

Diese waren bereits im Vorjahr entwickelt und als Entwürfe veröffentlicht worden. Bis Ende April wurden sie öffentlich diskutiert. Geplant ist, diese bald dem Bundesministerium der Justiz zur Bekanntmachung im elektronischen Bundesanzeiger zu übermitteln, damit sie verbindlichen Charakter erlangen.

DRS 20 ist sowohl für Konzernabschlüsse deutscher Unternehmen, die nach deutschem Handelsrecht, als auch jene die nach IFRS aufgestellt werden anzuwenden. Erstanwendungszeitpunkt ist der 1. Januar 2013. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

Der neugefasste DRS 16 soll spätestens ab dem ersten Zwischenbericht nach der erstmaligen Anwendung des DRS 20 Anwendung finden.

3.7. Entwurf DRSC E-AH 1 (IFRS) veröffentlicht

Der IFRS-Fachausschuss (IFRS-FA) des Deutschen Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC) hat auf seiner Internetseite den Entwurf DRSC E AH 1 (IFRS)

zur „Bilanzierung von Aufstockungsverpflichtungen im Rahmen von Altersteilszeitregelungen nach IFRS“ veröffentlicht.

Dieser erste Anwendungshinweis des DRSC bezieht sich auf IAS 19 Leistungen an Arbeitnehmer, der vom IASB am 16. Juni überarbeitet herausgegeben wurde. Hierbei wird auf die Bilanzierung von Aufstockungsleistungen und Erfüllungsrückständen im Rahmen von ATZ-Vereinbarungen im Sinne des AltTZG eingegangen.

In dem Entwurf, der auf der Internetseite des DRSC nachzulesen ist, werden insgesamt neun Fragestellungen, die dieses Themengebiet umfassen, behandelt.

Die Frist für die Einreichung von Stellungnahmen endete am 19. August 2012. Diese können ebenfalls auf der Internetseite des DRSC eingesehen werden.

4. AKTIVITÄTEN AUF EUROPÄISCHER EBENE

4.1. Stellungnahmeentwurf von EFRAG zum Interpretationsentwurf zu Put-Optionen

Die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) veröffentlichte einen Stellungnahmeentwurf zu dem Interpretationsentwurf DI/2012/2 des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) „Über nicht-beherrschende Anteile geschriebene Put-Optionen“. In diesem Stellungnahmeentwurf erklärt die EFRAG zwar, dass verschiedene Methoden für die Folgebilanzierung finanzieller Verbindlichkeiten, die im Konzernabschluss eines Mutterunternehmens für über nicht-beherrschende Anteile geschriebene Put-Optionen angesetzt wird, durchaus in der Praxis angewendet werden. Allerdings sei der Anwendungsbereich zu eng gefasst und einige relevante Aspekte der Bilanzierung von Derivaten auf nicht-beherrschende Anteile werden nicht erläutert.

Die EFRAG weist darauf hin, dass die Lösung des Sachverhaltes von Put-Optionen mit den bestehenden IFRS im Einklang stehen sollte und nicht durch eine Interpretation, die nicht auf die größere unterschiedliche Behandlung in der Praxis bei der Behandlung von Put-Optionen auf nicht beherrschende Anteile und Geschäftsvorfälle mit nicht beherrschenden Anteilseignern eingeht, gelöst werden sollte.

Für die Bilanzierung, die gemäß dem Interpretationsentwurf so durchgeführt werden soll, dass Änderungen in der Bewertung der Schuld aus den NCI-Puts im Periodenergebnis zu erfassen sind, konnten die Mitglieder der EFRAG keine einheitliche Meinung fassen und baten deshalb ihre Adressaten um Stellungnahmen, die bis zum 19. September 2012 eingereicht werden konnten.

4.2. EFRAG-Bericht zu den eingegangenen Stellungnahmen zum Thema Erlöserfassung

Die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) veröffentlichte einen Bericht, der die Stellungnahmen von Adressaten, die sich zu dem IASB-Standardentwurf ED/2011/6 „Erlöse aus Verträgen“ geäußert haben, zusammenfasst. Im Bericht werden die Argumente der EFRAG den gruppierten Stellungnahmen gegenübergestellt. Somit wird deutlich inwieweit die Reaktionen der Anwender in die endgültige Stellungnahme der EFRAG, die am 25. April 2012 an den IASB versendet wurde, eingeflossen sind.

4.3. Endgültige EFRAG-Stellungnahme zur vorläufigen Entscheidung des IFRS IC zu griechischen Staatsanleihen

Die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) veröffentlichte eine Stellungnahme zu der Entscheidung des IFRS Interpretations Committee (IFRS IC) in seiner Agenda kein Projekt zu griechischen Staatsanleihen aufzuführen. Zuvor war um Leitlinien in Bezug auf die Umschuldung dieser Anleihen gebeten worden. Außerdem war die Frage aufgekommen, ob eine solche Umschuldung zur Ausbuchung des gesamten finanziellen Vermögenswerts oder nur eines Teils des finanziellen Vermögenswerts führen sollte.

Das Komitee kam im Mai 2012 zu der Schlussfolgerung, dass die Umschuldung griechischer Staatsanleihen zu einer Ausbuchung der alten Staatsanleihe führen würde. Diesem Ergebnis stimmt die EFRAG zu und unterstützt außerdem die Meinung, das Projekt nicht in die Agenda mit aufzunehmen.

Allerdings betont die EFRAG, dass Leitlinien zur Umschuldung in die IFRS aufgenommen werden sollten. Somit sollte das IFRS IC dem IASB nahelegen die Bilanzierung von Umschuldungen und Änderungen von Ausstattungsmerkmalen von Schulden in IFRS 9 Finanzinstrumente aufzunehmen.

4.4. EFRAG-Übernahmeempfehlungen zu den jährlichen Verbesserungen 2009-2011 und den Änderungen an IFRS 10, 11 und 12 sowie die Stellungnahme des IDW

Die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG), hat Ende August ihre Übernahmeempfehlungen zu den IASB-Verlautbarungen „Annual Improvements to IFRSs 2009-2011“ sowie zu der Änderung „Transition Guidance (Amendments to IFRS 10, IFRS 11 and IFRS 12)“ abgegeben. Teil der Übernahmeempfehlungen waren auch - wie üblich - Auswirkungenanalysen mit Bezug auf die Anwendung.

Sowohl bei den Änderungen aus dem *Annual Improvements to IFRSs 2009-2011* sowie den Übergangsleitlinien zum neuen Konsolidierungspaket überwiegt nach Ansicht der EFRAG der Nutzen aus der Anwendung gegenüber den Kosten. Da hinsichtlich der Übernahme des neuen Konsolidierungspakets die

EFRAG bereits zuvor der EU-Kommission empfohlen hatte den verpflichtenden Anwendungszeitpunkt auf den 1. Januar 2014 zu verschieben, wäre auch im Fall der Änderung an diesen Standards der verpflichtende Zeitpunkt der Anwendung entsprechend zu verschieben.

4.5. Fragebogen zu den **Impairment Vorschriften für Goodwill und Stellungnahme des IDW**

Die Europäische Beratungsgruppe für Rechnungslegung (EFRAG) und der italienische Standardsetzer (OIC) haben im August einen gemeinsamen Fragebogen zu den Wertminderungsvorschriften für Geschäfts- oder Firmenwerte (*Goodwill*) erarbeitet. Anlass war der vom IASB angestrebte *post-implementation review* für IFRS 3. Im Rahmen einer *business combination* sieht IFRS 3, bei einem positiven Überhang im Rahmen der Kaufpreisallokation, die Erfassung von *Goodwill* vor. Im Anschluss daran ist der *Goodwill* nach den gegenwärtigen Regelungen von IAS 36 mindestens einem zwingenden jährlichen Wertminderungstest zu unterziehen (*impairment-only approach*). Eine Amortisierung (planmäßige Abschreibung), die die Vorgängerversion von IFRS 3 - IAS 22 - noch erlaubte, war in der Version 2004 von IFRS 3 gestrichen worden. Dieses Verbot sowie die Umsetzung der gegenwärtigen Regelungen stehen in der Kritik. Während einige die Umsetzung der Wertminderungsregelungen als zu komplex erachten, hebt der *Chairman* des IASB hervor, dass seines Erachtens die Regelungen des IFRS 3 bzw. IAS 36 nicht mit genügend Genauigkeit angewendet werden. So käme der Wertminderungstest meist zu spät, während sinkende Börsenkurse eine Wertminderung bereits früher angezeigt hätten. Vor diesem Hintergrund sollen die Wertminderungsregelungen nochmals untersucht werden, um dann ggf. im Rahmen des *post-implementation review* für IFRS 3 Einzug zu finden.

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) nahm Stellung zum o.g. Fragebogen der EFRAG und des OIC. In seiner Antwort äußert das IDW Bedenken bezüglich dieses Verbotes. So sei der Geschäfts- oder Firmenwert, der durch einen Unternehmenszusammenschluss erworben wird, eigentlich als Vermögenswert mit begrenzter Nutzungsdauer anzusehen. Somit wäre es laut IDW vorteilhafter einen Geschäfts- oder Firmenwert planmäßig über seine erwartete Nutzungsdauer abzuschreiben und zusätzlich einen regelmäßigen Test auf Wertminderung vorzunehmen, da dadurch die Relevanz des Wertminderungstests, der einige Schätzungen und Ermessensentscheidungen erfordert, verringert werden kann.

5. AKTIVITÄTEN DES IASB

5.1. IASB veröffentlicht Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 zur Klarstellung der Übergangleitlinien in IFRS 10

Der International Accounting Standards Board (IASB) hat Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 in der Verlautbarung „Konzernabschlüsse, Gemeinsame Vereinbarungen und Angaben zu Beteiligungen an anderen Unternehmen: Übergangleitlinien (Änderungen an IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12)“ veröffentlicht. Der IASB gibt darin Übergangleitlinien für IFRS 10 und Änderungen, die den Umgang mit IFRS 10, IFRS 11 und IFRS 12 erleichtern sollen, vor. Wegen Bedenken der Adressaten bezüglich der Einfachheit der Anwendung der Übergangleitlinien von IFRS 10 hatte der IASB ein kurzfristiges Projekt aufgenommen. Ein Entwurf war bereits im Dezember 2011 veröffentlicht worden.

Die wichtigsten Änderungen werden im Folgenden erklärt:

IFRS 10:

- Für Unternehmen deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht ist die verpflichtende erstmalige Anwendung der 1. Januar 2013.
- Für im Vergleichszeitraum veräußerte Tochterunternehmen müssen keine rückwirkenden Anpassungen vorgenommen werden.
- Angepasste Vergleichszahlen sind bei Erstanwendung nur für die vorangegangene Vergleichsperiode anzugeben.
- Der Ausweis für jeden einzelnen betroffenen Posten des Abschlusses, der in IAS 8.28(f) gefordert wird, ist bei Erstanwendung nur für die vorangegangene Vergleichsperiode anzugeben.

IFRS 11 und IFRS 12:

- Angepasste Vergleichszahlen werden bei Erstanwendung auf die vorangegangene Vergleichsperiode beschränkt.
- Es besteht keine Angabepflicht von vergleichenden Informationen zu unkonsolidierten Zweckgesellschaften bei Erstanwendung des IFRS 12 mehr.

Die Änderungen treten ab dem 1. Januar 2013 in Kraft. Eine vorzeitige Anwendung ist möglich.

5.2. IASB beginnt öffentliche Konsultationsphase der Überprüfung nach der Einführung von IFRS 8

Die Konsultationsphase der Überprüfung von IFRS 8 wurde vom International Accounting Standards Board (IASB) begonnen. Hiermit geht der Wunsch nach Äußerung von öffentlichen Meinungen hinsichtlich der Konsequenzen der Anwendung des Standards einher.

Der IASB möchte auf mögliche Probleme und Kosten der Anwendung von IFRS 8 hingewiesen werden und sich vergewissern, dass der Standard seine Funktion erfüllt.

Außerdem plant der IASB internationale Einbindungsveranstaltungen um weitere Informationen über die Auswirkungen von IFRS 8 zu erhalten.

Eine derartige Überprüfung findet normalerweise erst zwei Jahre nach der verpflichtenden Anwendung des Standards statt.

Kernziele sind laut dem IASB-Handbuch für den Konsultationsprozess die Überprüfung wichtiger Sachverhalte, die bei der Entwicklung der Verlautbarung als strittig erkannt wurden und die Erwägung irgendwelcher unerwarteter Kosten oder aufgetretener Umsetzungsprobleme.

Der IASB bittet bis zum 16. November 2012 um Rückmeldungen bezüglich der Wirksamkeit und Probleme von IFRS 8.

5.3. IASB veröffentlicht Arbeitsentwurf des Abschnitts zur Sicherungsbilanzierung in IFRS 9

Am 7. September 2012 hat der International Accounting Standards Board (IASB) einen neuen Review Draft mit dem Titel „IFRS 9 Chapter 6 Hedge Accounting“ im Rahmen der Phase 3 zur Überarbeitung der Regelungen zur Bilanzierung von Finanzinstrumenten veröffentlicht.

Der *Review Draft* behandelt die künftigen Regelungen zum *Hedge Accounting* nach IFRS 9. Aufgrund der Komplexität und der schon zahlreich eingegangenen Stellungnahmen zum ersten Entwurf beabsichtigt der IASB nun erstmals die Öffentlichkeit in den Projektschritt der Konsistenzprüfung einzubeziehen. Die Konsistenzprüfung (sog. „*fatal flaw review*“) wird sonst kurz vor Veröffentlichung eines vollendeten Standards durchgeführt, hinsichtlich Überprüfung des Wortlauts auf Unstimmigkeiten oder Fehler. Während dieser Schritt sonst durch ausgewählte Experten vollzogen wird, wird in diesem Falle der Prüfschritt ausgeweitet und die Öffentlichkeit einbezogen. Auch klammert der *Review Draft* explizit Regelungen zum *Macro Hedge Accounting* aus. Diese werden als ein gesondertes Projekt fortgeführt und erst im 4. Quartal 2012 weiter durch den IASB bearbeitet.

Auch stellte der IASB im Zusammenhang mit dem *Review Draft* weder Fragen noch wurde eine Frist für etwaige Kommentare gesetzt. Entsprechend werden die erwarteten Kommentare in einer ergänzten Version von IFRS 9 zusammengefasst. Die Veröffentlichung des IFRS 9 (in der Fassung 2012) ist für Dezember 2012 vorgesehen.

5.4. Deutsche Übersetzungen der IFRS

Die IFRS-Stiftung hat am 4. Oktober 2012 mitgeteilt, dass eIFRS-Abonnenten ab sofort auf die elektronische Fassung der IFRS 2012 in deutscher Sprache zugreifen können (rotes Buch). Die Ausgabe ist in zwei Bände aufgeteilt und enthält insb. die folgenden neuen Standards die bis zum 1. Januar 2012 vom IASB herausgegeben wurden:

- Konsolidierungsstandards: IFRS 10, 11, 12 sowie
- Fair Value Measurement - IFRS 13

Darüberhinaus enthält die Ausgabe noch weitere Einzel- und Folgeänderungen sowie überarbeitete Standards.

6. BLICKPUNKT: BILANZIERUNG VON INSPEKTIONSKOSTEN BEIM LEASINGNEHMER

6.1. Einführung

Im Rahmen von Leasing Vereinbarungen über größere Anlagen sind regelmäßige Inspektionen und Sanierungen notwendig, um den fortlaufenden Betrieb der Anlagen zu gewährleisten. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wie gesetzlich vorgeschriebene Inspektionen und Sanierungen, bilanziell abzubilden sind.

Beispiel:

Eine Fluggesellschaft *least* seine selbst genutzten Flugzeuge üblicherweise für einen Zeitraum von 7 Jahren. Der fortlaufende Betrieb der Flugzeuge erfordert die Durchführung einer gesetzlich vorgeschriebenen Inspektion, die regelmäßig in einem Abstand von 5 Jahren durchgeführt wird und Aufwendungen i.H.v. 5 GE nach sich ziehen.

Gemäß den Bestimmungen des Leasingvertrags sind diese regelmäßigen Inspektionen von der Fluggesellschaft (Leasingnehmer) selbst durchzuführen. Zu diesem Zweck leistet die Fluggesellschaft als Sicherung eine jährliche Zahlung in Form einer Kautions an den Leasinggeber, die nach Durchführung der Inspektion an die Fluggesellschaft zurückgezahlt wird. Eine Kündigung des Vertrags während eines noch laufenden 5-Jahres Intervalls führt zu einem Verfall der bisher durch die Fluggesellschaft geleisteten Kautions. Im Umkehrschluss trägt die Fluggesellschaft somit in jedem Fall (auch bei vorzeitiger Kündigung) die anteiligen Inspektionskosten.

Für die Bilanzierungsfolgen muss zunächst - ganz allgemein - zwischen *finance* und *operating lease* Verträgen unterschieden werden. Während ein *finance lease* Verhältnis zu einer Bilanzierung des Leasinggegenstandes beim Leasingnehmer führt, verbleibt dieser bei einem *operating lease* Verhältnis in der Bilanz des Leasinggebers.

6.2. Finance lease

Da der Leasingnehmer bei einem *finance lease* Verhältnis als wirtschaftlicher Eigentümer der Anlage diese auch bilanziert, verweist IAS 17 aufgrund fehlender Angaben für die Folgebewertung auf IAS 16 (IAS 17.27). Für die Folgebewertung von Sachanlagevermögen fordert IAS 16 die Anwendung des Komponentenansatzes, der die Abschreibung jeder wesentlichen Komponente mit unterschiedlichen Nutzungsdauern fordert (IAS 16.43f.). Dabei stuft IAS 16.14 auch solche Inspektionen als Komponenten ein, die regelmäßig durchzuführen sind, um einen fortlaufenden Betrieb der Anlage zu gewährleisten (*continuing to operate an item*).

Beispiel (forts.):

Die Inspektion, die in einem Intervall von 5 Jahren durchzuführen ist, erfüllt die Voraussetzungen nach IAS 16.14, weil der fortlaufende Betrieb der Anlage ohne die regelmäßige Durchführung der Inspektion nicht gewährleistet wäre. Die Inspektion stellt somit eine abschreibbare Komponente dar, die über ihren Zeitraum bis zur Durchführung (5 Jahre) abzuschreiben ist.

Die Buchungssätze für den 7-jährigen Zeitraum des Leasingvertrages ergeben sich wie folgt:

01.01.01 Einbuchung der Inspektionskomponente

Sachanlage 5 GE an Leasingverb. 5 GE

30.06.01-30.06.05 (Zahlung der Kautions)

Forderung 1 GE an Geld 1 GE

31.12.01-31.12.05 (Abschreibung der Inspek.komp.)

Abschreibung 1 GE an Sachanlage 1 GE

01.01.06 (Durchführung der Inspektion)

Sachanlage 5 GE an Geld 5 GE

Geld 5 GE an Forderung 5 GE

30.06.06-30.06.07 (Zahlung der Kautions)

Forderung 1 GE an Geld 1 GE

31.12.06-31.12.07 (Abschreibung der Inspek.komp.)

Abschreibung 1 GE an Sachanlage 1 GE

31.12.07 (Abgang Anlage + Verfall Kautions)

Leasingverb. 5 GE an Sachanlage 3 GE

Forderung 2 GE

6.3. Operating lease

Da ein *operating lease* Verhältnis zu keiner Erfassung des Leasing Gegenstandes beim Leasingnehmer führt, ist auch der Rückgriff auf den Komponentenansatz aus IAS 16, der die Großinspektion als einzeln abschreibbare Komponente ansieht, nicht möglich. Fraglich ist daher, ob die Verteilung der Inspektionskosten auf Basis einer rätierlichen Zuführung der regelmäßigen Inspektionsaufwendungen zu einer Rückstellung zu erfolgen hat.

Sofern Inspektionen für den fortlaufenden Betrieb einer Anlage nötig sind, da diese eine gesetzliche Voraussetzung darstellen, führen diese nur dann zur Bilanzierung einer Rückstellung, wenn das Unternehmen sich dieser Pflicht auch nicht entziehen kann (IAS 37.19 i.V.m. IAS 37.IE Ex. 6).

Übertragung auf das Beispiel - Keine Bilanzierung einer Rückstellung:

Für die bilanzielle Erfassung der Kosten einer regelmäßigen Flugzeuginspektion im Rahmen eines Leasingverhältnisses, kommt es bei Berücksichtigung der gesetzlichen Verpflichtung zu keiner Passivierung einer Rückstellung für zukünftige Inspektionen.

Die Kosten für die Inspektion werden vielmehr vollständig aufwandswirksam im Zeitpunkt ihres Anfalls erfasst, auch der Verfall der Kautions führt zur Aufwandserfassung im Zeitpunkt des Verfalls.

Anders verhält es sich, wenn Inspektionen nicht nur aufgrund gesetzlicher Bestimmungen, sondern auch aufgrund einzelvertraglicher Abreden verpflichtend durchzuführen sind. In einem solchen Fall besteht eine Verpflichtung, der sich das Unternehmen nicht entziehen kann. Es kommt zum rätierlichen Aufbau einer Rückstellung.

Übertragung auf das Beispiel: - Bilanzierung einer Rückstellung

Bezogen auf das Beispiel ergibt sich durch die vertragliche Abrede zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer die Verpflichtung zur Bilanzierung einer Rückstellung. Dies wird insbesondere dadurch deutlich, dass die Fluggesellschaft im Falle einer vorzeitigen Beendigung des Leasingverhältnisses zu einer anteiligen Beteiligung an den Inspektionsaufwendungen verpflichtet ist.

In der Konsequenz ergeben sich folgende Buchungssätze bezogen auf das obige Beispiel:

Beispiel (forts.)

30.06.01-30.06.05 (Zahlung der Kautions)

Forderung 1 GE an Geld 5 GE

31.12.01-31.12.05 (Ansammlung der Rückstellung)

Aufwand 1 GE	an	Rückstellung 5 GE
--------------	----	-------------------

01.01.06 (Durchführung der Inspektion)

Rückstellung 5 GE	an	Geld 5 GE
-------------------	----	-----------

Geld 5 GE	an	Forderung 5 GE
-----------	----	----------------

30.06.06-30.06.07 (Zahlung der Kautions)

Forderung 1 GE	an	Geld 1 GE
----------------	----	-----------

31.12.06-31.12.07 (Ansammlung der Rückstellung)

Abschreibung 1 GE	an	Sachanlage 1 GE
-------------------	----	-----------------

31.12.07 (Verfall der Kautions)

Rückstellung 2 GE	an	Forderung 2 GE
-------------------	----	----------------

6.4. Ergebnis

Während die Inspektionskomponente im Falle eines *finance lease* über die Komponentenabschreibung des IAS 16 ratierlich erfasst wird, sorgt der ratierliche Aufbau einer Rückstellung im Rahmen eines *operating lease* Verhältnisses für die bilanzielle Erfassung der Inspektionskosten. In beiden Fällen, erfolgt eine gleichmäßige Aufwandsverteilung der Inspektionskosten.

Anderes gilt bei *operating lease* Verhältnissen für den Fall einer lediglich gesetzlichen Verpflichtung zur regelmäßigen Inspektion. In einem solchen Fall kommt es auf Seiten des Unternehmens zu keinem Ansatz einer Rückstellung, da sich das Unternehmen der Verpflichtung zur Inspektion jederzeit (bspw. durch Einstellen der Geschäftstätigkeit) entziehen kann.

Quelle:

WP/StB Dr. Norbert Lüdenbach, PiR 7/2012, S. 232.

HAMBURG (ZENTRALE)

Ferdinandstraße 59
20095 Hamburg
Telefon: +49 40 30293-0
Telefax: +49 40 337691
hamburg@bdo.de

BERLIN

Katharina-Heinroth-Ufer 1
10787 Berlin
Telefon: +49 30 885722-0
Telefax: +49 30 8838299
berlin@bdo.de

BIELEFELD

Viktoriastraße 16-20
33602 Bielefeld
Telefon: +49 521 52084-0
Telefax: +49 521 52084-84
bielefeld@bdo.de

BONN

Potsdamer Platz 5
53119 Bonn
Telefon: +49 228 9849-0
Telefax: +49 228 9849-450
bonn@bdo.de

BREMEN

Bürgermeister-Smidt-Str. 128
28195 Bremen
Telefon: +49 421 59847-0
Telefax: +49 421 59847-75
bremen@bdo.de

BREMERHAVEN

Dr.-Franz-Mertens-Straße 2 a
27580 Bremerhaven
Telefon: +49 471 8993-0
Telefax: +49 471 8993-76
bremerhaven@bdo.de

DORTMUND

Märkische Straße 212-218
44141 Dortmund
Telefon: +49 231 419040
Telefax: +49 231 4190418
dortmund@bdo.de

DRESDEN

Am Waldschlößchen 2
01099 Dresden
Telefon: +49 351 86691-0
Telefax: +49 351 86691-55
dresden@bdo.de

DÜSSELDORF

Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
duesseldorf@bdo.de

ERFURT

Arnstädter Straße 28
99096 Erfurt
Telefon: +49 361 3487-0
Telefax: +49 361 3487-19
erfurt@bdo.de

ESSEN

Max-Keith-Straße 66
45136 Essen
Telefon: +49 201 87215-0
Telefax: +49 201 87215-800
essen@bdo.de

FLENSBURG

Am Sender 3
24943 Flensburg
Telefon: +49 461 90901-0
Telefax: +49 461 90901-1
flensburg@bdo.de

FRANKFURT/MAIN

Grüneburgweg 102
60323 Frankfurt/Main
Telefon: +49 69 95941-0
Telefax: +49 69 554335
frankfurt@bdo.de

FREIBURG I. BR.

Wilhelmstraße 1 b
79098 Freiburg i. Br.
Telefon: +49 761 28281-0
Telefax: +49 761 28281-55
freiburg@bdo.de

HANNOVER

Landschaftstraße 2
30159 Hannover
Telefon: +49 511 33802-0
Telefax: +49 511 33802-40
hannover@bdo.de

KASSEL

Theaterstraße 6
34117 Kassel
Telefon: +49 561 70767-0
Telefax: +49 561 70767-11
kassel@bdo.de

KIEL

Dahlmannstraße 1-3
24103 Kiel
Telefon: +49 431 51960-0
Telefax: +49 431 51960-40
kiel@bdo.de

KOBLENZ

August-Thyssen-Straße 23-25
56070 Koblenz
Telefon: +49 261 88417-0
Telefax: +49 261 88417-30
koblenz@bdo.de

KÖLN

Im Zollhafen 22
50678 Köln
Telefon: +49 221 97357-0
Telefax: +49 221 7390395
koeln@bdo.de

LEIPZIG

Großer Brockhaus 5
04103 Leipzig
Telefon: +49 341 9926600
Telefax: +49 341 9926699
leipzig@bdo.de

LÜBECK

Kohlmarkt 7-15
23552 Lübeck
Telefon: +49 451 70281-0
Telefax: +49 451 70281-49
luebeck@bdo.de

MÜNCHEN

Radlkofersstraße 2
81373 München
Telefon: +49 89 55168-0
Telefax: +49 89 55168-199
muenchen@bdo.de

ROSTOCK

Freiligrathstraße 11
18055 Rostock
Telefon: +49 381 493028-0
Telefax: +49 381 493028-58
rostock@bdo.de

STUTTGART

Augustenstraße 1
70178 Stuttgart
Telefon: +49 711 50530-0
Telefax: +49 711 50530-199
stuttgart@bdo.de

TROISDORF

Siebengebirgsallee 84
53840 Troisdorf
Telefon: +49 2241 97994-0
Telefax: +49 2241 97994-25
troisdorf@bdo.de

WIESBADEN

Gustav-Nachtigal-Straße 5
65189 Wiesbaden
Telefon: +49 611 99042-0
Telefax: +49 611 99042-99
wiesbaden@bdo.de

WELTWEIT

Brussels Worldwide Services BVBA
Boulevard de la Woluwe 60
B-1200 Brüssel · Belgien
Telefon: +32-2 778 01 30
Telefax: +32-2 778 01 43
www.bdointernational.com

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen.

BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

Dieses Dokument wurde mit Sorgfalt erstellt, ist aber allgemein gehalten und kann daher nur als grobe Richtlinie gelten. Es ist somit nicht geeignet, konkreten Beratungsbedarf abzudecken, so dass Sie die hier enthaltenen Informationen nicht verwerten sollten, ohne zusätzlichen professionellen Rat einzuholen. Bitte wenden Sie sich an BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, um die hier erörterten Themen in Anbetracht Ihrer spezifischen Beratungssituation zu besprechen.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, deren Partner, Angestellte, Mitarbeiter und Vertreter übernehmen keinerlei Haftung oder Verantwortung für Schäden, die sich aus einem Handeln oder Unterlassen im Vertrauen auf die hier enthaltenen Informationen oder darauf gestützte Entscheidungen ergeben.

Vorsitzender des Aufsichtsrats: Johann C. Lindenberg
Vorstand: WP StB RA Dr. Holger Otte (Vorsitzender)
WP StB RA Werner Jacob (stellv. Vorsitzender) • StB Frank Biermann • WP StB Christian Dyckerhoff • WP StB Klaus Eckmann • WP Dr. Christian Gorny • WP StB Dr. Arno Probst • WP StB Manuel Rauchfuss • WP StB Kai Niclas Rauscher • WP StB Roland Schulz • Sitz der Gesellschaft: Hamburg; Amtsgericht Hamburg HR B 1981



BDO AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Georg-Glock-Straße 8
40474 Düsseldorf
Telefon: +49 211 1371-0
Telefax: +49 211 1371-120
zair@bdo.de
www.bdo.de

