



ED/2010/9 - *Leases*

Öffentliche Diskussion

Hermann Kleinmanns

Frankfurt, 1. Oktober 2010



Inhalt

1. Accounting Model – Definition – Anwendungsbereich
2. Leasingnehmer
3. Leasinggeber – anzuwendende Methode
4. Leasinggeber – POA
5. Leasinggeber – DA
6. Short term Leases
7. Sale and Lease-Back
8. Angaben
9. Übergangsvorschriften

1.

2.

3.

4.

5.

6.

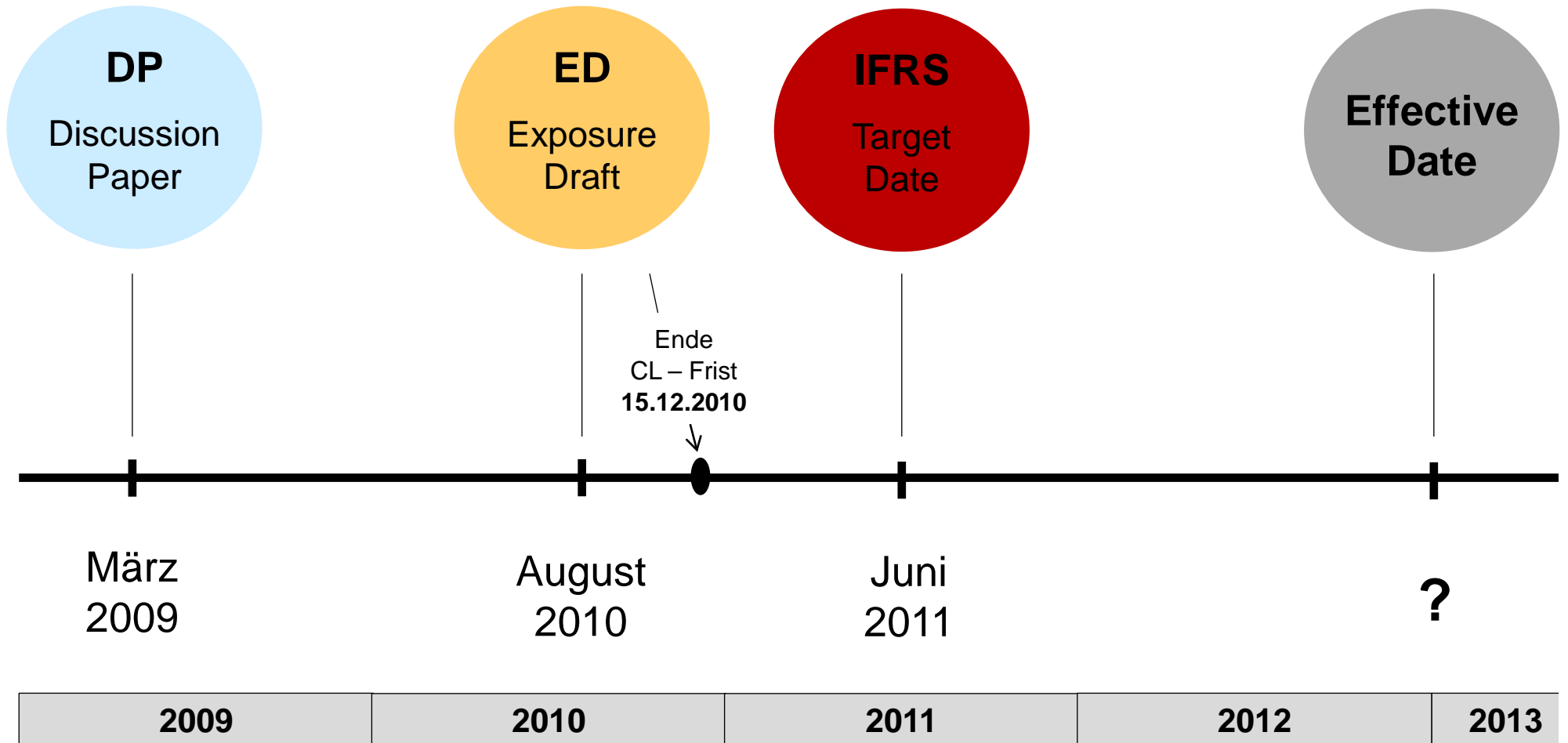
7.

8.

9.



Ersetzung IAS 17 – Zeitplan des IASB





1. Accounting Model – Definition – Anwendungsbereich

Accounting Model

- **Leasingnehmer (LN)**

DR Right of Use (RoU) – Asset

CR Leasingverbindlichkeit

- **Leasinggeber (LG)**

Bleibt der LG während oder nach Beendigung des Leasingverhältnisses wesentlichen **risks or benefits** in Bezug auf den Leasinggegenstand ausgesetzt?

- ja => Performance Obligation Approach (**POA**)

DR Leasingforderung

CR Performance Obligation

- nein => Derecognition Approach (**DA**)

DR Leasingforderung 100

CR Umsatz 100

DR Cost of Sales 80

CR Leasinggegenstand 80



1. Accounting Model – Definition – Anwendungsbereich

Definition

- **ED Leases ***

A contract in which the **right is conveyed** to use a **specified asset** (the underlying asset), for a **period of time**, in exchange for **consideration**.

- **IAS 17 ***

An agreement whereby the lessor **conveys the right** to use an **asset** to the lessee for an agreed **period of time** in return for a **payment** or series of payments.

* Sätze teilweise umgestellt.



1. Accounting Model – Definition – Anwendungsbereich

Anwendungsbereich

alle **Leases (incl. RoU-Assets im Rahmen von Subleases)**, **außer**

- IAS 38 / IFRS 6 / IAS 41
- Leases zwischen Vertragsunterzeichnung und Beginn des Leasingverhältnisses, falls *onerous* (=> IAS 37)
- Servicekomponenten (SK) im Rahmen von Leases, sofern die SK
 - *distinct*
 - *non-distinct* => beim LG im Fall des DA
- Investment Properties
 - LN: falls FV-Modell für Folgebewertung
 - LG: falls FV-Modell
- Kauf oder Verkauf
 - *transferring control*
 - nach Ausübung einer Kaufoption



2. Leasingnehmer

Ansatz

Bilanz

- RoU-Asset

- Leasingverbindlichkeit

Zeitpunkt: Beginn der Laufzeit des Leasingverhältnisses (*commencement of the lease*)

Gesamtergebnisrechnung

- Zinsaufwand
- Abschreibung (*amortisation*)
- Aufwand Neubewertung
- Aufwand Anpassung der
Leasingverbindlichkeit
- Wertminderungsaufwand

- Gewinn Neubewertung



2. Leasingnehmer

Zugangsbewertung

• Referenzzeitpunkt	Beginn des Leasingverhältnisses (<i>inception</i>)
• Leasingverbindlichkeit	PV der Zahlungen - Grenzfremdkapitalzinssatz des LN oder - der vom LG berechnete Zinssatz
Laufzeit	wahrscheinlichkeitsbasiert => <i>the longest possible term that is more likely than not to occur</i>
Leasingzahlungen	wahrscheinlichkeitsgewichtet (<i>expected outcome</i>) - bedingte Leasingzahlungen - Restwertgarantien - Term Option Penalties
RoU-Asset	= Leasingverbindlichkeit + Initial Direct Costs



2. Leasingnehmer

Folgebewertung

- Leasingverbindlichkeit
 - amortised costs (*effective interest method*)
 - Reassessment – indikatorbasiert
 - bezogen auf Laufzeit und Betrag
 - Anpassungen
 - frühere / lfd. Periode betreffend – GuV
 - künftige Perioden betreffend – RoU-Asset
 - grds. keine Anpassung Zinssatz
- RoU-Asset
 - amortised costs (...; Basis: IAS 38)
- Neubewertung RoU-Asset - möglich (...)
- Impairm.-Test RoU-Asset - IAS 36 zu jedem Berichtsstichtag



2. Leasingnehmer

Darstellung

[separate Darstellung](#)

Bilanz

Immaterielle Vermögenswerte	...
Sachanlagen	...
- Leases	
- andere	
Investment Properties	
- Leases	
- andere	
...	

...
Finanzielle Verbindlichkeiten
- Leases
- andere
...

in **Gesamtergebnisrechnung** **oder** im **Anhang**

- [Abschreibung des RoU-Assets](#) (separat von anderen Abschreibungen)
- [Zinsaufwand](#) (separat von anderem Zinsaufwand)

in der **Kapitalflussrechnung** (als Finanzierungstätigkeit)

- [Leasingzahlungen](#)



3. Leasinggeber – anzuwendende Methode

POA oder DA?

zu **Beginn**
des Leasingverhältnisses zu beurteilen:

ob LG wesentlichen **risks or benefits** bzgl. Leasinggegenstand
- **während** der Laufzeit oder
- **nach** der Laufzeit
ausgesetzt ist:

ja: **POA**

nein: **DA**

- späterer „Methodenwechsel“ ist ausgeschlossen



3. Leasinggeber – anzuwendende Methode

POA:

wesentliche **risks or benefits** bzgl. Leasinggegenstand

- **während** der Laufzeit (anhand folgender Faktoren):
 - bedingte Leasingraten
 - Verlängerungsoptionen
 - wesentliche „*non-distinct*“ Serviceleistungen
- **nach** der Laufzeit (anhand folgender Faktoren - da Erwartung oder Möglichkeit der Generierung von wesentlichen Rückflüssen durch weitere Leasingverträge oder Verkauf):
 - Lease ist unwesentlich bzgl. Gesamtnutzungsdauer
 - wesentliche Wertänderung zum Ende des Lease zu erwarten (unter Berücksichtigung evtl. RWG)

=> gesamtheitliche Beurteilung + Kreditrisiko hier irrelevant



4. Leasinggeber - POA

Ansatz

Bilanz

Leasinggegenstand + Leasingforderung - <u>Leasingverbindlichkeit (PO)</u> = Net Lease Asset (Liability)	
--	--

Gesamtergebnisrechnung

- Aufwand aus Anpassung der Leasingverbindlichkeit - Wertminderungsaufwand aus Leasingforderung	- Ertrag aus Auflösung PO ** - Zinserträge - Ertrag aus Anpassung der Leasingverbindlichkeit
--	--

** als **Umsatz** zu zeigen, falls *in the course of ordinary activities*



4. Leasinggeber - POA

Zugangsbewertung

- Referenzzeitpunkt Beginn des Leasingverhältnisses (*inception*)
- Leasingforderung PV der Zahlungen
(Basis: der dem LN berechnete Zinssatz)
+ Initial Direct Costs
- Laufzeit wahrscheinlichkeitsbasiert =>
the longest possible term that is more likely than not to occur
- Leasingzahlungen wahrscheinlichkeitsgewichtet (*expected outcome*)
 - bedingte Leasingzahlungen
 - Restwertgarantien
 - Term Option Penalties
- PO = Leasingforderung **ohne** Initial Direct Costs



4. Leasinggeber - POA

Folgebewertung

- Leasingforderung
 - amortised costs (*effective interest method*)
 - Reassessment – indikatorbasiert
 - bezogen auf die Laufzeit
 - => Anpassung gegen **PO**
 - bezogen auf den Betrag
 - => Anpassung in **GuV** - soweit PO *satisfied*
 - => Anpassung gegen **PO** – soweit PO noch nicht *satisfied*
 - grds. keine Anpassung Zinssatz
 - Impairmenttest nach IAS 39
 - zu jedem Bilanzstichtag
 - nach *pattern of use* des Leasinggegenstands (Output / Input)
 - ersatzweise linear
- Auflösung PO



4. Leasinggeber - POA

Separate Darstellung

Darstellung

- Bilanz**

Aktiva	Passiva
<u>Leasinggegenstand</u> + <u>Leasingforderung</u> - <u>PO</u> <hr/> = <u>net lease asset</u>	oder <u>net lease liability</u>

- Gesamtergebnisrechng.**

Aufwand	Ertrag
<u>Abschreibg. 'underlying'</u>	<u>Zinserträge</u> <u>Ertrag Auflösung PO</u>

- Kapitalflussrechnung**

als Operative Tätigkeit
Leasingzahlungen



4. Leasinggeber - POA

Darstellung (head lease)

Presentation by intermediate lessor in a sublease (paragraph 43)

B29 The following example illustrates in italics how an intermediate lessor would present lease assets and liabilities arising from a sublease.

Example 3 – Presentation of information from a sublease

Property, plant and equipment		X
Cash		X
<i>Right-of-use asset</i>	X	
<i>Lease receivables</i>	X	
<i>Lease liability</i>	(X)	
<i>Net sublease asset</i>		X
Total assets		X
Trade and other payables		X
<i>Liability to make lease payments</i>		X
Total liabilities		(X)

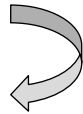


5. Leasinggeber - DA

Ansatz (1/2)

Bilanz

~~Leasinggegenstand~~
Residual Asset
Leasingforderung



Gesamtergebnisrechnung

- COS (= teilw. Ausbuchung)*
- Aufwand Anpassung der Leasingforderung
- Wertminderungsaufwand
 - Leasingforderung
 - Residual Asset

- Gewinn (= Leasingforderung)*
- Zinserträge
- Ertrag Anpassung der Leasingforderung

* als **Umsatz** und **COS** wenn
in the course of ordinary activities



5. Leasinggeber - DA

Ansatz (1/2)

zur Illustration der Zugangsbuchung:

Euro

DR	Leasingforderung	100
CR	Umsatz	100
DR	COS - Cost of Sales	80
CR	Leasinggegenstand (residual asset)	80



5. Leasinggeber - DA

Zugangsbewertung (2/2)

- **Residual Asset**

$$= \frac{\text{Buchwert Leasinggegenstand}}{\text{Leasinggegenstand}} \times \frac{\text{beim LG verbleibende Rechte (zum FV)}}{\text{Summe der insgesamt am Leasinggegenstand bestehenden Rechte (zum FV)}}$$

- **auszubuchender Betrag**

$$= \frac{\text{Buchwert Leasinggegenstand}}{\text{Leasinggegenstand}} \times \frac{\text{Leasingforderung (zum FV)}}{\text{Summe der insgesamt am Leasinggegenstand bestehenden Rechte (zum FV)}}$$



5. Leasinggeber - DA

Folgebewertung

- Leasingforderung
 - amortised costs (*effective interest method*)
 - Reassessment – indikatorbasiert
 - bezogen auf die Laufzeit
 - => Anpassung gegen das **Residual Asset**
 - bezogen auf den Betrag
 - => Anpassung in **GuV**
 - grds. keine Anpassung Zinssatz
 - Impairmenttest nach IAS 39 zu jedem Bilanzstichtag
- Residual Asset
 - grds. kein Reassessment – es sei denn:
 - Anpassung Lease Term
 - Impairment nach IAS 36



5. Leasinggeber - DA

Darstellung

[Separate Darstellung](#)

Bilanz

Sachanlagevermögen

- [residual asset](#)
- [residual asset - Subleases](#)
- sonstige

Finanzielle Forderungen

- [Leasingforderung](#)
- [Leasingforderung - Subleases](#)
- andere

Gesamtergebnisrechnung

- Ausweis von [lease income](#) und [lease expense](#) – nach Business Model, entweder
- in separate line items oder
 - net in a single line item

[Zinserträge](#) – separat von anderen Zinserträgen

Kapitalflussrechnung (Operative Tätigkeit) – [Leasingzahlungen](#)



6. Short term Leases

Short term Lease = maximal mögliche Laufzeit von bis zu 12 Monaten

Leasingnehmer

Vorgehensweise Ansatz Leasingverbindlichkeit undiskontiert
RoU-Asset = Leasingverbindlichkeit + Initial Direct Costs

Wahlrecht: auf Einzelvertragsbasis

Leasinggeber

Vorgehensweise Accrual Accounting (= grds. kein Ansatz in der Bilanz)
Leasinggegenstand nach bestehenden IFRS

Wahlrecht: auf Einzelvertragsbasis



7. Sale and Lease-Back

Schritt 1: Liegt zunächst ein Kauf bzw. Verkauf vor?
Nein – **LN**: bilanzielle Behandlung wie eine Finanzierung
LG: Ansatz einer entsprechenden Forderung
Ja – Schritt 2.

Schritt 2: Wie ist das Leasingverhältnis abzubilden?
LN bildet das Leasingverhältnis nach RoU-Ansatz ab
LG wendet den POA an (Anwendung des DA nicht vorgesehen)

Vorgehensweise, wenn Vergütungen nicht marktkonform:

LN - Anpassung RoU-Asset an marktkonforme Leasingraten
- Anpassung des Gewinns / Verlusts aus Anlagenabgang
an marktkonformes Vergütungsniveau
LG Anpassung Buchwert Leasinggegenstand und PO an FV



8. Angaben

Regelungen: ED.70 bis ED.86 (= 17 Paragraphen)

Zielvorgabe: **quantitative und qualitative Angaben**
(ED.70-72) um in Bezug auf Leasingverhältnisse

- die im Abschluss berücksichtigten Beträge zu identifizieren und zu erklären
(ED.73 - ED.82; u.a. „Leasingspiegel“)
sowie
- die Auswirkung auf die künftigen Cash Flows hinsichtlich Zeit, Betrag und Sicherheit zu beschreiben
(ED.83 – ED.86; u.a. Verweis auf IFRS 7.31-42, mit Modifikationen für IFRS 7.37 und 7.39)



9. Übergangsvorschriften

Grundsatz vereinfachte rückwirkende Anwendung
Angaben nach IAS 8 (ohne Angaben zu EPS)

Leasingnehmer

Grundsatz (für alle bestehenden Verträge):

- Ansatz Leasingverbindlichkeit zum PV
- RoU-asset (= Verb.) – ggf. abzüglich Impairment

Sonderregelungen:

- Anpassungen für Leasingzahlungen
if uneven over the lease term
- *simple finance leases* nach IAS 17 – Buchwerte IAS 17
- kurz laufende Leasingverträge – keine Abzinsung



9. Übergangsvorschriften

Grundsatz vereinfachte rückwirkende Anwendung
Angaben nach IAS 8 (ohne Angaben zu EPS)

Leasinggeber - POA

- a) Leasingforderung (PV der Zahlungen)
- b) PO (wie a))
- c) Wiedereinbuchung bereits ausgebuchter Leasinggegenstände (unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Abschreibung)

Leasinggeber - DA

- a) Leasingforderung (PV der Zahlungen)
- b) Residual Asset –
at FV zum Zeitpunkt der Erstanwendung



Ersetzt werden sollen die folgenden IFRS:

- IAS 17
- IFRIC 4
- SIC 15
- SIC 27

Kommentierungsfrist:

endet am 15. Dezember 2010

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Hermann Kleinmanns, WP/StB
Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 16
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
kleinmanns@drsc.de