Maika Gechert

Thema: **Bilanzielle Behandlung der Herstellungskosten einer Produktionsanlage für Schiffsgetriebe. HGB und IFRS im Vergleich.**

Diplomarbeit

Hochschule Mittweida

University of Applied Sciences

Fachbereich: Wirtschaftswissenschaften

Mittweida, 2009

Erstprüfer: Prof. Dr. Andreas Hollidt
Zweitprüfer: Prof. Dr. rer. oec. Johannes N. Stelling

bibliographische Beschreibung:

Gechert, Maika:

Bilanzielle Behandlung der Herstellungskosten einer Produktionsanlage für Schiffsgetriebe. HGB und IFRS im Vergleich. 2009. – S.76

Mittweida, Hochschule Mittweida, Fachbereich Wirtschaftswissenschaften, Diplomarbeit

Kurzreferat:

Ein Unternehmen, es handelt sich dabei um die Josef Konstan GmbH, erhält den Auftrag ein neues Getriebe für ein Schiff zu produzieren. Um dies durchführen zu können, muss eine neue Anlage entwickelt und konstruiert werden. Die Anlage soll vom Unternehmen selbst erstellt werden. Dem Unternehmen entstehen daher Kosten. In diesem Beispiel soll festgestellt werden, ob, in welcher Form und Höhe diese in die Bilanz aufgenommen werden können. Welche Voraussetzungen muss ein Gegenstand erfüllen, um bilanziell behandelt zu werden? Und wenn dem so ist, in welcher Höhe bzw. mit welchem Wert wird der Gegenstand in der Bilanz angesetzt und wie wird er in der Zukunft behandelt?

Es entstehen Fragen, wie hoch die Herstellungskosten, die Abschreibungen sind und wie lang ist die Nutzungsdauer der Produktionsanlage? In diesem Beispiel soll weiterhin eine außerplanmäßige Abschreibung und eine Zuschreibung bzw. eine Neubewertung durchgeführt werden. Gleichzeitig werden die Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Sachanlage erläutert.
Diese Ausführungen werden immer unter dem Gesichtspunkt eines Vergleiches der Bilanzierung nach Handelsrecht und den Internationalen Financial Report Standards durchgeführt.
Die Josef Konstan GmbH ist auf neue Investoren angewiesen. Der Jahresabschluss soll darum so gestaltet werden, dass potentielle Kapitalgeber gewonnen werden können.

I Inhaltsverzeichnis

I Inhaltsverzeichnis....3
1 Einführung zum Thema dieser Arbeit....4
2 Fallbeispiel....5
2.1 Anlage nach HGB....5
2.1.1 Ansatz nach HGB....5
2.1.2 Bewertung nach HGB....6
2.1.3 Abschreibung nach HGB....10
2.1.4 Zuschreibung nach HGB....23
2.1.5 Nachträgliche Herstellungskosten....28
2.1.6 Ausweis nach HGB....32
2.2 Anlage nach IAS....34
2.2.1 Ansatz nach IAS....34
2.2.2 Zugangsbewertung nach IAS....34
2.2.3 Folgebewertung nach IAS....37
2.2.4 Ausweis nach IAS....53
3 Sachanlagen nach HGB....54
3.1 Definition....54
3.2 Bilanzierung und Bewertung....54
3.2.1 Bilanzierung....54
3.2.2 Bewertung....57
3.2.3 Bewertungsmaßstäbe....58
3.2.4 Ausweis nach HGB....62
4 Sachanlagen nach IAS....63
4.1 Allgemein....63
4.2 Definitionen....64
4.2.1 Assets....64
4.2.2 Liabilities....64
4.2.3 Equity....64
4.3 Ansatzkriterien....65
4.3.1 Probability....65
4.3.2 Reliability....65
4.4 Bewertung....65
4.4.1 Anschaffungskosten....67
4.4.2 Herstellungskosten....68
4.4.3 Abschreibung....69
4.4.4 Zuschreibung....72
4.5 Ausweis nach IAS....74
5 Schlussbetrachtung....77
II Begriffserklärungen....78
III Abkürzungsverzeichnis....79
V Literaturverzeichnis....82
VI Erklärung zur selbständigen Anfertigung der Arbeit....83

1 Einführung zum Thema dieser Arbeit

Gegenstand dieser Arbeit ist die Josef Konstan GmbH, eine Gesellschaft, die im Getriebebau tätig ist. Bei dem Unternehmen handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die nach § 264 HGB verpflichtet ist, einen Jahresabschluss aufzustellen. Dieser Jahresabschluss setzt sich aus der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung, dem Anhang und aus dem Lagebericht zusammen. Des Weiteren handelt es sich um eine große Kapitalgesellschaft im Sinne § 267 des HGB.

Die Josef Konstan GmbH möchte unter anderem auch Schiffsgetriebe für die Dieter Müller GmbH produzieren. Dafür wird eine Produktionsanlage benötigt, die eigens für diesen Auftrag konstruiert und hergestellt wurde. Im Folgenden wird die bilanzielle Behandlung nach HGB und IFRS aufgezeigt.

2 Fallbeispiel

2.1 Anlage nach HGB

2.1.1 Ansatz nach HGB

Damit die Produktionsanlage in der Bilanz angesetzt werden kann, muss sie als erstes eine der Definitionen erfüllen. D. h. es muss sich bei der Produktionsanlage um Anlagevermögen, Umlaufvermögen, einen Rechnungsabgrenzungsposten, Eigenkapital, eine Rückstellung oder um eine Verbindlichkeit handeln. Des Weiteren muss überprüft werden, ob es ein Bilanzierungswahlrecht, ein Bilanzierungsverbot, ein Bilanzierungsgebot oder aber eine Bilanzierungshilfe für die Produktionsanlage vorhanden ist.

Nun die Produktionsanlage stellt Vermögen dar. Eine Zuordnung zum Eigenkapital, zur Rückstellung oder zu den Verbindlichkeiten ist damit ausgeschlossen, da diese drei Posten die Passivseite der Bilanz darstellen.

Ein Ansatz als Rechnungsabgrenzungsposten kommt ebenfalls nicht in Betracht, da dieser nach §250 Abs. 1 HGB als Ausgabe vor dem Abschlusstag und Aufwand nach dem Abschlusstag vom Gesetzgeber definiert ist.

Das Umlaufvermögen ist definiert als Vermögen, das dem Unternehmen nur kurzfristig zur Verfügung steht und das dazu bestimmt ist, verbraucht, gebraucht oder veräußert zu werden[1].

Es kommt für die Produktionsanlage nur ein Ansatz als Anlagevermögen in betracht. Dies ist definiert als Vermögen (siehe Punkt 3.2.1.1), das dem Unternehmen dauernd dienen soll (§247 Abs.2 HGB). Gemäß dem Bilanzgliederungsschema nach § 266 HGB kann die Produktionsanlage unter dem Punkt A II Nr. 2 technische Maschinen und Anlagen eingeordnet werden. Es handelt sich also bei der Produktionsanlage um Sachanlagevermögen. Der §266 HGB fällt dabei unter die Vorschriften für Kapitalgesellschaft und ist dabei für die Josef Konstan GmbH anzuwenden.

Nach der Definition der Produktionsanlage als Sachanlagevermögen, muss nun überprüft werden, ob es ein Bilanzierungsverbot, ein Bilanzierungsgebot oder aber eine Bilanzierungshilfe gibt.

[1] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.177.

Das Bilanzierungsgebot wird durch §246 Abs.1 S. 1 HGB bestimmt, der besagt, dass der Jahresabschluss sämtliche Vermögenswerte, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten hat, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Konkret bedeutet dies, dass jeder Vermögenswert, also die Produktionsanlage, angesetzt werden muss, wenn kein Paragraph des HGBs etwas anderes vorschreibt. Für die Produktionsanlage trifft keine Bilanzierungshilfe, Bilanzierungswahlrecht oder ein Bilanzierungsverbot zu (siehe Punkt 3.2.1.3, 3.2.1.4, 3.2.1.5).

Die Produktionsanlage muss daher als Anlagevermögen in die Bilanz aufgenommen werden.

2.1.2 Bewertung nach HGB

Nachdem feststeht, dass die Produktionsanlage in die Bilanz aufgenommen werden muss, stellt sich nun die Frage, mit welchem Wert diese Anlage angesetzt werden muss. Dabei muss ein Bewertungsmaßstab in Form von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten gefunden werden. Ein Ansatz als Anschaffungskosten kommt dabei nicht in Frage, da der Vermögensgegenstand weder angeschafft, d. h. käuflich erworben oder durch Tausch dem Unternehmen zugegangen ist. Die Anlage wurde aber vom Unternehmen selbst erstellt, also spricht man von Herstellungskosten. (Bei Herstellungskosten handelt es sich um Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen §255 Abs.2 S.1).

Auch bei der Bewertung gibt es Gebote, Verbot und Wahlrechte (siehe Punkt 3.2.2). Für die Produktionsanlage treffen zwei Paragraphen zu.

1. Die Anlage ist höchstens mit den Herstellungskosten, vermindert um die planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibung (§253 Abs. 1 S.1 HGB) anzusetzen.
2. KapG nach §279 Abs. 1 HGB müssen und dürfen nur bei dauernder Wertminderung auf den beizulegenden Wert abschreiben (§253 Abs. 2 S.3 HGB)

Die Produktionsanlage wurde vom Unternehmen selbst entwickelt und auch selbst erstellt. Dem Unternehmen sind für die Herstellung der Produktionsanlage die folgenden Kosten angefallen:

• Materialkosten	€ 160.000,00
• Kosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsmittel	€ 20.000,00
• Fertigungseinzelkosten	€ 60.000,00
• Kosten für Lagerhaltung und Transport	€ 10.000,00
• Kosten für Prüfungen des Fertigungsmaterials	€ 25.000,00
• Kosten für die Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung	€ 16.000,00
• Kosten für das Werkzeuglager	€ 5.000,0,0
• Raumkosten und Sachversicherungen	€ 2.000,00
• Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätte	€ 1.000,00
• Sondereinzelkosten der Fertigung	€ 12.000,00
• Werteverzehr des Anlagevermögens	€ 9.000,00
• Vertriebskosten	€ 0,00
• Allgemeine Verwaltungskosten	€ 1.200,00
• Zinsen für bei der Herstellung verwendetes Material	€ 4.000,00
Summe:	€ **325.200,00**

Nach §255 Abs. 2 S.2 HGB gehören zu den Herstellungskosten mindestens die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und Sonderkosten der Fertigung. Diese Kosten sind also zwingend in der Bilanz aufzunehmen. Darüber hinaus dürfen dann nach S. 3 die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten und der Werteverzehr des Anlagevermögens zu den Herstellungskosten gerechnet werden. Außerdem können nach S. 4 die Verwaltungskosten angesetzt werden. Durch die verschiedenen Ansatzmöglichkeiten entsteht eine Wertuntergrenze, die mindestens angesetzt werden muss und es entsteht eine Wertobergrenze, die nach Handelsrecht maximal angesetzt werden darf.

Aus den Kosten sollen nun die Herstellunkosten ermittelt werden:

Kostenart	Wertuntergrenze	Wertobergrenze
Materialeinzelkosten	180.000,00	180.000,00
Materialgemeinkosten	0,00	35.000,00
Fertigungseinzelkosten	60.000,00	60.000,00
Fertigungsgemeinkosten	0,00	24.000,00
Sonderkosten der Fertigung	12.000,00	12.000,00
Werteverzehr des AV	0,00	9.000,00
allgemeine Verwaltungskosten	0,00	1.200,00
Vertriebskosten	0,00	0,00
Finanzierungskosten	0,00	4000,00
Summe	**252.000,00**	**325.200,00**

Abb. 1: Ermittlung der Herstellungskosten nach HGB

Dem Unternehmen muss sich nun entscheiden, ob die Produktionsanlage mit der Wertuntergrenze in Höhe von € 252. 000,00 oder mit der Wertobergrenze in Höhe von € 325.200,00 bilanziert werden soll. In diesem Fall ist die Summe der Kosten identisch mit der der Wertobergrenze der möglichen ansetzbaren Kosten. Die Vertriebskosten sind nach §255 Abs.2 S.6 HGB kein Teil der Herstellungskosten. Sie dürfen nicht mit angesetzt werden. Dem Unternehmen sind aber auch keine Vertriebskosten entstanden, da dem Unternehmen die Produktionsanlage für die Eigenproduktion entwickelt und daher nicht veräußert werden soll. Würde das Unternehmen die Produktionsanlage veräußern wollen, würden Vertriebskosten entstehen. Damit wäre die Summe der Kosten nicht mehr identisch mit der Wertobergrenze, da die Vertriebskosten bei der Ermittlung der Herstellungskosten nicht angesetzt werden dürfen.

Die Finanzierungskosten gehören zu den Herstellungskosten, weil sie bei der Beschaffung von Material für die Herstellung entstanden sind und sich auf den Zeitraum der Herstellung beziehen (§255 Abs. 3 S.2 HGB).

Dem Unternehmen steht es frei, ob es die Anlage mit der Wertober- oder Wertuntergrenze ansetzt. Der Gesetzgeber hatte ja lediglich festgelegt, dass der Vermögenswert höchstens mit den Herstellungskosten, vermindert um die planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibung anzusetzen ist

Die Josef Konstan GmbH muss selbst wissen, welches Unternehmensziel sie verfolgt.

Der Jahresabschluss dient vordergründig an sich zwei Aufgaben. Zum einen dient er der Rechenschaftslegung nach innen und außen. Der Jahresabschluss gestattet dem Unternehmen und dessen Mitarbeitern die Selbstinformation. Außerdem erhalten Gesellschafter, Kapitalgeber, Banken und Gläubiger die benötigten Informationen. Auch Gerichte können Interesse am Jahresabschluss des Unternehmens haben, um beispielsweise Rechtsstreitigkeiten besser beurteilen zu können. Ist das Unternehmen darauf angewiesen einen Kredit aufzunehmen, so ist es eher von Vorteil das Vermögen hoch zu bewerten und höhere Gewinne zu realisieren. Ein wichtiger Aspekt für den Kreditgeber sind die Sicherheiten, die das Unternehmen bieten kann. Kann das Unternehmen nicht das nötige Eigenkapital aufbringen, kann dies in Form einer Beteiligung geschehen. Egal ob es sich dabei um einen reinen Kapitalgeber oder um einen Gesellschafter handelt, der an der Geschäftsführung beteiligt werden möchte, so ist eine Rechenschaftslegung an den Kapitalgeber unerlässlich.

Und zum zweiten dient der Jahresabschluss zum direkten oder indirekten Gläubigerschutz.

Bei dem direkten Gläubigerschutz kann sich die Bank anhand von Buchführungszahlen ein Urteil über die Kreditwürdigkeit des Unternehmens erlauben und sich Kenntnisse über die wirtschaftliche Lage verschaffen. Unter indirekten Gläubigerschutz versteht man, dass das Unternehmen seine wirtschaftliche Lage selbst beurteilen kann und auf Grund der Erkenntnisse Entscheidungen treffen kann, die dem Wohle des Unternehmens dienen.

Der Kaufmann hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen (§242 Abs.1 S.1 HGB). Es geht also um den Ausweis des Vermögens und der Schulden. Durch die Bewertung an sich, durch Bilanzierungswahlrechte und Bilanzierungshilfen wird der Ersteller des Jahresabschlusses in die Lage versetzt, den Abschluss im Rahmen der Gesetze so zu gestalten, wie er es für notwendig erachtet, um die Unternehmensziele zu erreichen.

Möchte das Unternehmen seinen Gewinn verringern oder soll das Vermögen so hoch wie möglich bewertet werden?

Wird die Produktionsanlage mit der Wertobergrenze der Herstellungskosten bewertet, so ist das Anlagevermögen 73.200,00 € (325.200,00 € -252.000,00 €) und die Bilanzsumme höher als wenn es mit der Wertuntergrenze angesetzt wird. Erhöht sich das Anlagevermögen, erhöhen sich die Abschreibungsbeträge entsprechend der jeweiligen Abschreibungsmethode. Umso höher die Abschreibung, desto geringer fällt der Gewinn aus. Diese Tatsache wird bei der Wahl der Abschreibungsmethode relevant.

Entscheidet sich das Unternehmen jedoch lediglich die Wertuntergrenze zu bilanzieren, so werden die restlichen Kosten wie die Materialgemeinkosten, die Fertigungsgemeinkosten, die Verwaltungskosten und die Finanzierungskosten als Aufwand in der jeweiligen Periode berücksichtigt, indem die Kosten entstanden sind. Dieser Aufwand wiederum schmälert den Gewinn in der jeweiligen Periode.

2.1.3 Abschreibung nach HGB

2.1.3.1 Planmäßige Abschreibung nach HGB

2.1.3.1.1 Nutzungsdauer

Die Produktionsanlage gehört zu dem Teil des Vermögens, das dem Unternehmen dauernd dienen soll und nicht zur Veräußerung gehalten werden soll. Des Weiteren unterliegt die Produktionsanlage der Abnutzung. Die Anlage wird irgendwann aus technischen oder wirtschaftlichen Gründen nicht mehr nutzbar sein. Die wohl wahrscheinlichste Abnutzung wird der Verschleiß der Anlage durch deren Gebrauch sein. Zu erwartende wirtschaftliche Gründe wären der technische Fortschritt, eine Fehlinvestition oder das der Abnehmer des Getriebes aus irgendwelchen Gründen keinen Bedarf für das Getriebe mehr hat und die Produktionsanlage dadurch nutzlos geworden ist. Da die Produktionsanlage der Abnutzung unterliegt, muss diese über ihre Nutzungsdauer abgeschrieben werden.

Grundsätzlich ist die Abschreibung auf den Zeitraum zu verteilen, in der der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt wird (§253 Abs. 2 S. 2 HGB). Eine Einschätzung über diese Dauer kann unter Umständen sehr schwierig

sein. Das Unternehmen kann diese Einschätzung auch nur auf Grund von internen und externen Erfahrungen treffen. Ist sich die Josef Konstan GmbH nicht im Klaren darüber, welche Abschreibungsdauer es wählen soll, kann es sich auch Informationen aus den Amtlichen AfA-Tabellen besorgen, die vom Bund der Finanzen mit Zustimmung der obersten Finanzbehörde der Länder (Bundesländer Deutschlands) erlassen werden. Diese Behörden erstellen jährlich diese AfA-Tabellen unter der Berücksichtigung der Erfahrungen der verschieden Unternehmen bei steuerlichen Außenprüfungen.

2.1.3.1.2 Abschreibungsverfahren

Wurde der Abschreibungszeitraum bestimmt, muss ein geeignetes Abschreibungsverfahren ausgewählt werden. Dabei ist weiterhin zu unterscheiden, ob es sich bei der Produktionsanlage um einen beweglichen oder unbeweglichen Vermögenswert handelt, da für diese Vermögenswerte nicht die gleichen Abschreibungsalternativen zulässig sind. Bei der Produktionsanlage handelt es sich um einen beweglichen Vermögenswert. Die Einkommensteuerrichtlinie 7.1 gibt eine Auskunft, welches Vermögen zu dem beweglichen Vermögen zu zählen ist. Demnach sind bewegliche Vermögensgegenstände Sachen (§90BGB), Tiere (§90a BGB) und Scheinbestandteile (§95 BGB).

Für bewegliches Anlagevermögen kommen dabei die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung sowie die Leistungsabschreibung in Frage. Eine vierte Alternative wäre die Abschreibung im Rahmen einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung nach §245 Abs.4 HGB. Diese Abschreibungsmethode steht aber ausschließlich nur Unternehmen zu, die in Form eines Einzelunternehmens oder als Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als Vollhafter geführt werden.

Die Josef Konstan GmbH kann zwischen diesen Abschreibungsmethoden wählen. Die Abschreibungsmethode ist aber unzulässig, wenn der wirtschaftliche Nutzen und der Abschreibungsverlauf sich widersprechen.

Bedeutung bei der Wahl der Methoden kommt die Tatsache bei, dass eine einmal gewählte Abschreibungsmethode beizubehalten ist (Prinzip der Bewertungsstetigkeit nach §252 Abs.1 HGB). Nur in Ausnahmefällen darf von diesem Prinzip Abstand genommen werden. Wenn sachliche wirtschaftliche

Gründe für eine Umstellung der Abschreibungsmethode sprechen, ist so eine Ausnahme gegeben. Ein Beispiel dafür ist, dass die geschätzte Nutzungsdauer viel zu lang geschätzt wurde. Eine technische Ausnahme bildet die notwendige Umstellung der degressiven Abschreibung auf die lineare Abschreibung in dem Jahr, wenn der degressive Abschreibungsbetrag geringer ist als der lineare Betrag des Jahrs wäre. Bei einer durchgehenden degressiven Abschreibung würde der Restbuchwert eines Vermögensgegenstandes nie den Wert null erreichen. Das heißt er würde nie vollständig abgeschrieben werden können[2].

Auf Grund der internen Erfahrungen und der Tatsache, dass mit der Firma Dieter Müller GmbH ein Zuliefererervertrag über die Laufzeit von acht Jahren abgeschlossen wurde, schätzt die Josef Konstan GmbH die Nutzungsdauer der Produktionsanlage auf acht Jahre. Sollte dieser Auftrag zur Zufriedenheit des Kunden ausgeführt werden, besteht die Möglichkeit weitere Aufträge in ähnlicher Form zu erhalten. Die Produktionsanlage kann dann weiter genutzt werden, so weit sie noch verwendbar ist oder es muss eine neue Anlage errichtet werden. Das Josef Konstan GmbH rechnet fest mit weiteren Aufträgen. Nach acht Jahren wird diese Anlage laut Schätzung unbrauchbar sein, da diese durch den Verschleiß zu sehr in Anspruch genommen wurde.

Das Unternehmen hat seine Nutzungsdauer der Anlage gewählt. Jetzt muss es noch eine Auswahl bezüglich der Abschreibungsmethode treffen. Es wird eine Berechnung aller drei möglichen Alternativen vorgenommen, um eine geeignete Wahl treffen zu können.

1.) Herstellungskosten: 252.000,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: linear

Die Herstellungskosten werden über die Nutzungsdauer von acht Jahren in gleich bleibenden Beträgen (31.500,00 €) verteilt. Da die Produktionsanlage aber im April fertig gestellt wurde, kann im ersten Jahr nicht der volle Abschreibungsbetrag geltend gemacht werden. Die frühere Vereinfachungsregel für die lineare und geometrisch-degressive Abschreibung

[2] Vgl. Bähr/Fischer-Winkelmann (1998) S.322-324.

nach R44 Abs.2 S.3 EStR 2004 darf seit 2003 nicht mehr angewendet werden. Diese Vereinfachungsregel war auch für die Handelsbilanz maßgebend, da sie wie ihr Name verrät zu einer Vereinfachung der Bewertung führt. Wenn die Vermögenswerte im ersten halben Wirtschaftsjahr angeschafft wurden, durfte der volle Abschreibungsjahresbetrag geltend gemacht werden. Wurde der Vermögenswert in der zweiten Hälfte des Wirtschaftsjahres angeschafft, so durfte die Hälfte des Jahresabschreibungsbetrages angesetzt werden.

Seit dem 1.1.2004 kommt nur noch die pro-rata-temporis-Abschreibung in Frage. D.h. die monatsgenaue Abschreibung. Wird der Vermögenswert mitten im Monat angeschafft oder fertig gestellt, so zählt dieser Monat als voller Monat.

Der lineare Abschreibungsbetrag berechnet sich folgendermaßen:

linearer Abschreibungsbetrag	=	Herstellungskosten / Nutzungsdauer

Abb. 2: Ermittlung des lineareren Abschreibungsbetrages

Die Abschreibung für das erste Jahr ist dann in Höhe von 23.625,00 € vorzunehmen (31.500,00 € x 9 Monate/12 Monate). Der Restbuchwert Ende des achten Jahres in Höhe von 7.875,00 € ist dann im neunten Jahr als Abschreibung geltend zu machen.

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	23.625,00	228.375,00
02	228.375,00	31.500,00	196.875,00
03	196.875,00	31.500,00	165.375,00
04	165.375,00	31.500,00	133.875,00
05	133.875,00	31.500,00	102.375,00
06	102.375,00	31.500,00	70.875,00
07	70.875,00	31.500,00	39.375,00
08	39.375,00	31.500,00	7.875,00
09	7.875,00	7.875,00	0,00

Abb. 3: lineare Abschreibung bei WUG nach HGB

2.) Herstellungskosten: 325.200,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: linear

Genau wie im Beispiele mit der Wertuntergrenze sind im ersten Abschreibungsjahr nur 9/12 des Jahresabschreibungsbetrags anzusetzen. Das bedeutet, dass im ersten Jahr 30.487,70 € abgeschrieben werden. Im letzten Jahr beträgt der Abschreibungsbetrag dann 10.162,30 €.

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,70	294.712,30
02	294.712,30	40.650,00	254.062,30
03	254.062,30	40.650,00	213.412,30
04	213.412,30	40.650,00	127.762,50
05	127.762,50	40.650,00	132.112,30
06	132.112,30	40.650,00	91.462,30
07	91.462,30	40.650,00	50.812,30
08	50.812,30	40.650,00	10.162,30
09	10.162,30	10.162,30	0,00

Abb. 4: lineare Abschreibung bei WOG nach HGB

Egal wie hoch der Ausgangswert, sprich die Herstellungskosten sind, im Jahr 09 wäre die Produktionsanlage voll abgeschrieben. Aus technischen Gründen wird ein Vermögenswert nie auf null abgeschrieben. Es verbleibt in der Regel ein Restbetrag von einem Euro, um für den Abschlussleser ersichtlich zu machen, dass der Vermögenswert, in diesem Fall die Produktionsanlage, noch Gegenstand im Unternehmen ist. Wird der Vermögenswert auf null abgeschrieben, d.h. es findet ein Anlagenabgang statt, so ist die Produktionsanlage nicht mehr Bestandteil des Unternehmens.

Das Kennzeichen der linearen Abschreibung sind die gleich bleibenden Abschreibungsbeträge über den Nutzungszeitraum.

3.) Herstellungskosten: 252.000,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: geometrisch-degressiv

Das Handelsrecht stellt keine Bedingung an die Höhe des Abschreibungsprozentsatzes. Nach Steuerrecht darf der geometrisch-

degressive Abschreibungsbetrag das Dreifache des linearen Abschreibungsbetrages ergeben. Dieser Abschreibungsbetrag darf aber nicht höher sein als 30% vom Restbuchwert. (Dieser Prozentsatz gilt seit dem 1.1.2006 nachdem er für die Jahre 2001-2005 von 30% auf 20% gesenkt wurde. Ab 2008 ist eine degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht mehr gestattet! Da viele Unternehmen eine Einheitsbilanz erstellen, kommt eine geometrisch-degressive Abschreibung in der Handelsbilanz für diese Unternehmen nicht mehr in Frage.) Wie bereits erwähnt, kann auch nur bei der geometrisch-degressive Abschreibung nach der pro-rata-temporis-Regel abgeschrieben werden.

Die Produktionsanlage wurde zum 22.04.2007 fertig gestellt. Sie darf darum noch geometrisch-degressiv abgeschrieben werden. Die Herstellungskosten wurden mit 252.000,00 € angesetzt. Der dreifache lineare jährliche Abschreibungsbetrag beträgt 94.500,00 € (31.500,00 € x 3). Der maximale Jahresabschreibungsbetrag würde sich damit auf 75.600,00 € (252.000,00 € x 30%) belaufen, da dieser nicht überschritten werden darf und damit die Obergrenze bildet. Für das erste Jahr würde dies einen Abschreibungsbetrag unter der Anwendung der pro-rata-temporis-Abschreibung in Höhe von 56.700,00 € (75.600,00 € x 9 Monate / 12 Monate) ergeben.

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	252.000,00	22.50	56.700,00	193.300,00
02	193.300,00	30,00	75.600,00	119.700,00
03	119.300,00	30,00	35.790,00	83.510,00
04	83.510,00	30,00	25.053,00	58.457,00
05	58.457,00	30,00	17.537,00	40.920,00
06	40.920,00	30,77	12.591,00	28.329,00
07	28.329,00	44,45	12.591,00	15.738,00
08	15.738,00	80,00	12.591,00	3.147,00
09	3.147,00	100,00	3.147,00	0,00

Abb. 5: geometrisch - degressive Abschreibung bei WUG nach HGB

Der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung wird im Jahr 06 vollzogen. Der lineare Abschreibungsbetrag (12.591,00 €) in diesem Jahr überschreitet den geometrisch-degressiven Abschreibungsbetrag (12.276,00 € = 40.920,00 € x 30%). Dieser Wechsel ist

gesetzlich nicht vorgeschrieben. Nach §7 Abs.3 S.1 EStG ist er jedoch zugelassen. Er wird in der Praxis häufig an dieser Stelle vollzogen. Würde die degressive Abschreibung weiter geführt werden, würden die Abschreibungsbeträge von Jahr zu Jahr immer geringer werden. Aber selbst nach hundert Jahren würde die Anlage nicht vollständig abgeschrieben sein. Bei der Höhe der Abschreibungsbeträge würde es sich nur um Centbeträge handeln. Es kann jeder selbst beurteilen, wie sinnvoll der Verzicht der Umstellung auf die lineare Abschreibung ist.

4.) Herstellungskosten: 325.200,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: geometrisch-degressiv

Werden die Herstellungskosten mit 325.200,00 € angesetzt, ergibt der dreifache lineare jährliche Abschreibungsbetrag eine Summe von 121.950,00 € (40.650,00 € x 3). Der maximale Jahresabschreibungsbetrag würde sich damit auf 97.560,00 € (325.200,00 € x 30%) belaufen, da dieser nicht überschritten werden darf und damit die Obergrenze des Abschreibungsbetrages bildet. Für das erste Jahr würde dies einen Abschreibungsbetrag in Höhe von 73.170,00 € (97.560,00 € x 9 Monate/ 12 Monate) ergeben.

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00
02	252.030,00	30,00	75.609,00	176.421,00
03	176.421,00	30,00	52.926,30	123.494,70
04	123.494,70	30,00	37.048,41	86.446,29
05	86.446,29	30,00	25.933,89	60.512,40
06	60.512,40	31,60	19.121,80	41.390,60
07	41.390,60	46,20	19.121,80	22.268,80
08	22.268,80	85,87	19.121,80	3.147,00
09	3.147,00	100,00	3.147,00	0,00

Abb. 6: geometrisch - degressive Abschreibung bei WOG nach HGB

Auch bei den Herstellungskosten in Höhe von 325.200,00 € wird der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung im Jahr 06 vollzogen. Der lineare Abschreibungsbetrag (19.121,80 €) in diesem Jahr überschreitet den geometrisch-degressiven Abschreibungsbetrag (18.153,72 € = 60.512,40 € x 30%).

Das Kennzeichen dieser Art der Abschreibungsmethode sind die relativ hohen Abschreibungsbeträge am Anfang der Abschreibung. Die Abschreibungsbeträge sinken von Jahr zu Jahr stetig bis zum Übergang zur linearen Abschreibung. Die linearen Abschreibungsbeträge werden dann bis zum Ende der Abschreibung in jedem, bis auf das letzte Jahr gleich hoch bleiben. Der Abschreibungsbetrag im Jahr 09 entsteht durch die Anwendung der pro-rata-temporis-Abschreibung. Der Vermögenswert hat eine Nutzungsdauer von acht Jahre, über die er auch abgeschrieben werden muss. Würde er nur bis zum Ende des Jahres 08 abgeschrieben werden, so hätte er nur einen Nutzungsdauer von sieben Jahren und neun Monaten. Der Restnutzungsbetrag muss also im Jahr 09 abgeschrieben werden.

5.) Herstellungskosten: 252.000,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: Leistungsabschreibung

Die Form der Abschreibung nimmt die Leistung als Maßstab für die Abschreibungsbeträge. Voraussetzung für die Verwendung ist, dass die auf die einzelnen Jahre entfallene Leistung nachgewiesen werden kann (§7 Abs.1 S.5 EStG). Auch muss eine wirtschaftliche Grundlage für diese Abschreibungsalternative gegeben sein. Außerdem ist diese Form der Abschreibung nur für bewegliche Vermögensgegenstände zugelassen. Das Unternehmen muss die Nutzung über die Laufzeit bestimmen. Auf Grund von Erfahrungen aus der Vergangenheit wird festgestellt, dass die Produktionsanlage für 62.000 Stunden genutzt werden kann, bevor ein technischer Verschleiß eingetreten ist und die Produktionsanlage nicht mehr verwendbar ist.

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	3.820	15.526,45	236.473,55
02	236.473,55	6.130	24.915,48	211.558,06
03	211.558,06	5.894	23.956,26	187.601,81
04	187.601,81	6.203	25.212,19	162.389,61

05	162.389,61	6.215	25.260,97	137.128,65
06	137.128,65	5.978	24.297,68	112.830,97
07	112.830,97	6.011	24.431,81	88.399,16
08	88.399,16	5.881	23.903,42	64.495,74
09	64.495,74	5.963	24.236,71	40.259,03
10	40.259,03	5.874	23.874,97	16.384,06
11	16.384,065	4.031	16.384,06	0,00

Abb. 7: leistungsbedingte Abschreibung bei WUG nach HGB

Die Herstellungskosten belaufen sich wie bei den beiden anderen Abschreibungsalternativen auf 252.000,00 €. Der Abschreibungsbetrag im Jahr 01 beläuft sich auf 15.526,45 € (3.820 Std. / 62.000 Std. x 252.000,00 €). Der Abschreibungsbetrag ist dabei nicht monatsgenau aufzuschlüsseln, denn die Jahresleistung wurde automatisch ab dem 22.04.07 gemessen.

6.) Herstellungskosten: 325.200,00 €
Nutzungsdauer: 8 Jahre
Fertigstellungstermin: 22.04.2007 entspricht Periode 01
Abschreibungsart: Leistungsabschreibung

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
02	305.163,48	6.130	32.152,84	273.010,65
03	273.010,65	5.894	30.914,98	242.095,66
04	242.095,66	6.203	32.535,74	209.559,93
05	209.559,93	6.215	32.598,68	176.961,25
06	176.961,25	5.978	31.355,57	145.605,68
07	145.605,68	6.011	31.528,66	114.077,01
08	114.077,01	5.881	30.846,79	83.230,22
09	83.230,22	5.963	31.276,90	51.953,32
10	51.953,32	5.874	30.810,08	21.143,25
11	21.143,25	4.031	21.143,25	0,00

Abb. 8: leistungsbedingte Abschreibung bei WOG nach HGB

Das Merkmal dieser Form der Abschreibung ist, dass die Abschreibungsbeträge mal steigen oder einmal sinken, je nach dem wie hoch die jeweilige Jahresleistung ist. Je höher die Leistung, desto höher ist der Abschreibungsbetrag. Die Abschreibungsbeträge können also wesentlich höher oder geringer als im Vorjahr ausfallen können. Eine Durchführung dieser Abschreibungsmethode ist jedoch an Bedingungen geknüpft. So muss

nachgewiesen werden, dass diese Methode wirtschaftlich begründet ist. Die ist der Fall, wenn die Abschreibungsbeträge jährlich stark voneinander abweichen und demnach der Verschleiß jährlich unterschiedlich hoch ist. Des Weiteren darf diese Abschreibungsmethode nur für bewegliche Wirtschaftsgüter durchgeführt werden. Außerdem muss der Verschleiß gemessen werden können. Wenn sich der Verschleiß anhand von Stunden messen lässt, so muss an der Produktionsanlage eine Uhr oder ein Zählwerk angebracht werden, um die Stunden der Nutzung aufzuzeigen.

7.) Kombinierte Abschreibung

Da neben der Leistungsabgabe meist auch andere Verzehrursachen wirksam werden (z.B. Zeitverschleiß), kann die Leistungsabschreibung mit der linearen Abschreibung kombiniert werden. Dazu sind die Anteile von Gebrauchsverschleiß und Zeitverschleiß am Werteverzehr zu schätzen. Die Herstellungskosten werden dann entsprechend diesem Verhältnis aufgeteilt und getrennt nach den beiden Verfahren abgeschrieben. Die Summe der beiden Abschreibungen ergibt zusammen die tatsächliche Abschreibung für das jeweilige Wirtschaftsgut.

Die Josef Konstan GmbH sieht jedoch von so einer Abschreibungsalternative ab, da eine Einteilung in die beiden Kategorien nur schwer zu ermitteln ist.

8.) Wahl der Abschreibungsmethode

Es wurden die verschiedenen Abschreibungsmethoden aufgezeigt. Die Josef Konstan GmbH muss sich nun für eine Alternative entscheiden. Ziel war es Kapitalgeber zu finden. Die Grundvoraussetzung ist dabei, das Vermögen so hoch wie möglich zu bewerten und die Gewinne zu maximieren. Um den höchstmöglichen Gewinn zu erhalten, müssen die Abschreibungsbeträge, sprich der Aufwand so gering wie möglich gestaltet werden. Wählt die Josef Konstan GmbH die Wertuntergrenze der Herstellungskosten i.H.v. 252.000,00 €, so wäre der Abschreibungsbetrag auf die Produktionsanlage lediglich 15.526,45 € hoch. Dabei darf aber dicht vergessen werden, dass die Differenz zwischen Wertober- und Wertuntergrenze der Herstellungskosten direkt im Jahr 01 als Aufwand zu verbuchen ist. Zu dem Abschreibungsbetrag i.H.v 15.526,45

kommt demnach noch ein Aufwand i.H.v. von 73.200,00 € (325.200,00 €-252.000,00 €) dazu.

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	3.820	15.526,45	236.473,55

Die GmbH wählt also die sechste Alternative, die Leistungsabschreibung mit Herstellungskosten i.H.v. 325.200,00 €, da der Aufwand bei dieser Alternative lediglich 20.036,52 € hoch ist. Außerdem wird dabei die zweite Bedingung, das Vermögen so hoch wie möglich zu bewerten, erfüllt.

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48

Anzumerken ist dabei, das niemand weis, was die Zukunft bringt. Die Josef Konstan GmbH kann nur von ihren momentanen Unternehmenszielen ausgehen und danach entscheiden bzw. handeln. Verändern sich die Ziele, muss die GmbH mit den Konsequenzen leben. Bei einem normalen Verlauf des Vermögensgegenstandes im Unternehmen darf die Höhe der historischen Herstellungskosten, die Abschreibungsmethode sowie die planmäßigen Abschreibungsbeträge nicht verändert werden. Es ist lediglich eine Umstellung von der Leistungsabschreibung auf die lineare Abschreibung möglich.

Ändern sich jedoch in den folgenden Jahren die Umstände, die die Produktionsanlage betreffen, so kann es zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage und damit zu anderen Abschreibungsbeträgen kommen.

Diese Sachverhalte werden in den folgenden Kapiteln beschrieben.

2.1.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung nach HGB

Die Gesellschafter der Josef Konstan GmbH erhalten Nachricht, dass die Firma Dieter Müller GmbH, der Auftraggeber der Getriebe, zum 31.12. im Jahr 05 Insolvenz angemeldet hat. Die Produktionsanlage für die Getriebe ist praktisch über Nacht wertlos geworden, da auf dieser Produktionsanlage nur diese speziellen Getriebe hergestellt worden sind. Ein Umbau der Anlage ist aus

verschiedenen Gründen nicht möglich. Dieser Umbau wäre sehr kosten- und zeitintensiv. Außerdem ist die Anlage schon zum größten Teil abgeschrieben worden.

Neben der planmäßigen Abschreibung, die immer angewendet werden muss, wenn der Vermögensgegenstand der Abnutzung unterliegt, gibt es eine weitere Form der Abschreibung und zwar die außerplanmäßige Abschreibung nach §253 Abs.2 S.3 HGB. Bei dieser Art der Abschreibung ist es keine Voraussetzung, dass der Vermögensgegenstand der Abnutzung unterliegt. Tritt eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes ein, so kann auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Handelt es sich aber um eine Kapitalgesellschaft, so ist nur bei dauernder Wertminderung des Vermögensgegenstandes auf den beizulegenden Wert abzuschreiben.
Das Eintreten der Insolvenz im Jahr 05 ist der Hauptgrund, dass die Anlage praktisch wertlos geworden ist, da diese Anlage nur für die Produktion der Getriebe der Firma Dieter Müller GmbH hergestellt worden ist. Eine außerplanmäßige Abschreibung muss durchgeführt werden, da die Wertminderung von Dauer ist.

1.) lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 252.000,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	23.625,00	228.375,00
05	133.875,00	31.500,00	102.375,00

Abb. 9: außerplanm. lin. Abschreibung nach HGB mit WUG

Der Buchwert am Ende der Periode 05 beträgt 102.375,00 €. Die planmäßige Abschreibung kann bis zum Ende des Jahres 05 beibehalten werden. Der Buchwert am Ende der Periode 05 muss außerplanmäßig bis auf den Wert null abgeschrieben werden. Das bedeutet, dass der planmäßige Abschreibungsbetrag 31.500,00 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag 102.375,00 € betragen.

2.) lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,70	294.712,30
05	127.762,50	40.650,00	132.112,30

Abb. 10: außerplanm. lin. Abschreibung nach HGB mit WOG

Belaufen sich die Herstellungskosten auf 325.200,00 € sind die Abschreibungsbeträge dementsprechend höher. Der planmäßige Abschreibungsbetrag ist 40.650,00 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag ist 132.112,30 € hoch.

3.) geometrisch-degressive Abschreibung; Herstellungskosten: 252.000,00 €

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	252.000,00	22.50	56.700,00	193.300,00
05	58.457,00	30,00	17.537,00	40.920,00

Abb. 11: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG

Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung wäre der planmäßige Abschreibungsbetrag 17.537,00 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag würde 40.920,00 € betragen.

4.) geometrisch-degressive Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00
05	86.446,29	30,00	25.933,89	60.512,40

Abb. 12: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG

Der planmäßige Abschreibungsbetrag beträgt am Ende des Jahres 05 25.933,89 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag beläuft sich auf 60.512,40 €.

5.) Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 252.00,00 0€

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu

01	252.000,00	3.820	15.526,45	236.473,55
05	162.389,61	6.215	25.260,97	137.128,65

Abb. 13: außerplanm. Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG

Der planmäßige Abschreibungsbetrag beträgt am Ende des Jahres 05 25.526,45 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag beläuft sich auf 137.128,65 €.

6.) Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
05	209.559,93	6.215	32.598,68	176.961,25

Abb. 14: außerplanm. Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG

Der planmäßige Abschreibungsbetrag beträgt am Ende des Jahres 05 32.598,68 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag beläuft sich auf 176.961,25 €.

2.1.4 Zuschreibung nach HGB

Die Josef Konstan GmbH hat nun erfahren, dass die Ehefrau einer der Gesellschafter der Dieter Müller GmbH das in Insolvenz gegangene Unternehmen übernehmen will. Dieses Unternehmen wird als Annie Müller GmbH weitergeführt. Es sind neue Aufträge über Lieferungen des Getriebes verhandelt worden und es kam zu einer Einigung. Es wurde ein neuer Vertrag abgeschlossen. Die Laufzeit beträgt vorerst fünf Jahre. Durch diesen Vertragsabschluss hat die Produktionsanlage wieder an Wert für das Unternehmen Josef Konstan GmbH gewonnen. Da die Anlage durch ihren dauernden Wertverlust vollständig außerplanmäßig abgeschrieben wurde, da wie bereits erwähnt ein Kapitalgesellschaft außerplanmäßig abschreiben muss, wenn die Wertminderung von Dauer ist (§253 Abs.2 S.3 HGB), muss nun eine Zuschreibung durchgeführt werden.

Die Dieter Müller GmbH hat zum 31.12. im Jahr 05 die Insolvenz angemeldet. Am 10.03 im Jahr 06 hat die Annie Müller GmbH ihr Gewerbe angemeldet.

Gleichzeitig wurden neue Lieferverträge von Getrieben zwischen der Josef Konstan GmbH und der Annie Müller GmbH geschlossen.

Die Produktionsanlage hat für die Erstellung der Getriebe wieder an Bedeutung gewonnen, da der Grund für die außerplanmäßige Abschreibung weggefallen ist. Nach §280 Abs. 1 S. HGB muss daher eine Zuschreibung stattfinden, da es sich bei dem Unternehmen um eine Kapitalgesellschaft handelt. Die Werterhöhung muss unter Berücksichtigung der Abschreibung durchgeführt werden. Würde eine Zuschreibung in Höhe des Restbuchwertes zum Zeitpunkt des Eintretens der Insolvenz ausgeführt werden, würde dies bedeuten, dass keine Abnutzung in der Zwischenzeit stattgefunden hat. Ein Zeitverschleiß und eine technische Veralterung sind immer gegeben, auch wenn die Produktionsanlage still steht. Eine Abnutzung tritt auch aus vielerlei Gründen bei Stillstand ein. Zum Beispiel wird die oft notwendige Wartung der Anlage unterlassen, was zu Schäden an der Anlage führen kann.

1) lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 252.000,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	23.625,00	228.375,00
05	133.875,00	31.500,00	**102.375,00**
1-2/06	**102.375,00**	**5.250,00**	**97.125,00**
3-12/06	**97.125,00**	26.250,00	70.875,00
07	70.875,00	31.500,00	39.375,00
08	39.375,00	31.500,00	7.875,00
09	7.875,00	7.875,00	0,00

Abb. 15: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach HGB mit WUG

Die Produktionsanlage hat etwa zwei Monate still gestanden (01.01.-09.03.). In der Zwischenzeit belief sich die Abschreibung auf 5.250,00 €. (Die jährliche Abschreibung von 31.500,00 € x 2 Monate / 12 Monate). Aus Vereinfachungsgründen wird nicht taggenau abgerechnet, sondern auf zwei Monate abgerundet. Der angefangene Monat März wird bei Berechnung der weiteren regulären Abschreibung mit einbezogen. Der Zuschreibungsbetrag hat demnach eine Höhe von 97.125,00 € (außerplanmäßige Abschreibung von 102.375,00 € vermindert um die Abschreibung Monate Januar bis Februar in Höhe von 5.250,00 €). Die Abschreibung wird ab März planmäßig fortgeführt bis der Vermögenswert im Jahr 09 vollständig abgeschrieben ist oder ein neues

Ereignis eintritt, das zu einer Veränderung des Abschreibungsverlaufes führen würde.

2.) lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,70	294.712,30
05	127.762,50	40.650,00	**132.112,30**
1-2/06	**132.112,30**	**6.775,00**	**125.337,30**
3-12/06	**125337,30**	33.875,00	91.462,30
07	91.462,30	40.650,00	50.812,30
08	50.812,30	40.650,00	10.162,30
09	10.162,30	10.162,30	0,00

Abb. 16: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach HGB mit WOG

Auf Grund der ursprünglich höheren Herstellungskosten als bei dem vorangegangenen Fall, ist die Abschreibung in den Monaten Januar bis Februar höher. Sie beläuft sich auf 6.775,00 €. Die Zuschreibung wird in Höhe von 125.337,30 € durchgeführt. Die fortgeführten Herstellungskosten werden anschließend ab März planmäßig jährlich in Höhe von 40.650,00 € abgeschrieben. Im letzten Jahr beträgt die Abschreibung 10.162,30 €.

3.) geometrisch-degressive Abschreibung; Herstellungskosten: 252.000,00€

Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung muss überprüft werden, ob ein Wechsel von der geometrischen-degressiven Abschreibung des Vermögensgegenstandes in die lineare Abschreibung bereit stattgefunden hat. Ein Wechsel von der linearen zur geometrisch-degressiven Abschreibung ist ausgeschlossen. Es stellt sich die Frage, ob durch die außerplanmäßige Abschreibung und die anschließende Zuschreibung ein neuer Sachverhalt entstanden ist, der es erlaubt von Neuem mit der Abschreibung zu beginnen, sprich die Abschreibung mit der geometrisch-degressiven Methode weiter zu führen.

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	252.000,00	22.50	56.700,00	193.300,00
05	58.457,00	30,00	17.537,00	**40.920,00**
1-2/06	**40.920,00**	**5,130**	**2.098,50**	**38.821,50**
3-12/06	**38.821,50**	27,03	10.492,50	28.329,00
07	28.329,00	44,45	12.591,00	15.738,00

08	15.738,00	80,00	12.591,00	3.147,00
09	3.147,00	100,00	3.147,00	0,00

Abb. 17: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG

Der Vermögensgegenstand unterliegt zum Zeitpunkt der Zuschreibung jedoch keiner Veränderung. Es ist noch genau dieselbe Produktionsanlage, die außerplanmäßig abgeschrieben wurde. Es hat keine wesentliche Verbesserung über den ursprünglichen Zustand hinaus stattgefunden bzw. die Zuschreibung der Produktionsanlage wird im vollen Umfang (berichtigt um die planmäßige Abschreibung während der Periode 1-2/06) durchgeführt. Demnach muss die Abschreibung planmäßig mit der linearen Abschreibungsmethode weitergeführt werden, weil in der Periode 06 der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung stattfindet.

Der Restbuchwert am Ende der Periode 05 beläuft sich auf 40.920,00 €. Dieser ist um die Abschreibung der zwei Monate 1-2 der Periode 06 zu berichtigen, um den Zuschreibungsbetrag zu erhalten. Die Zuschreibung findet in Höhe von 38.821,50 € statt. Diese ist planmäßig linear über die Restnutzungsdauer zu verteilen. Die jährliche Abschreibung ist demnach 12.591,00 € hoch.

4.) geometrisch-degressive Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	**Buchwert alt in €**	**Satz in %**	**Abschreibungsbetrag in €**	**Buchwert neu in €**
01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00
05	86.446,29	30,00	25.933,89	**60.512,40**
1-2/06	**60.512,40**	**5,27**	**3.186,97**	**57.325,43**
3-12/06	**57.325,43**	27,80	15.934,83	41.390,60
07	41.390,60	46,20	19.121,80	22.268,80
08	22.268,80	85,87	19.121,80	3147,00
09	3.147,00	100,00	3.147,00	0,00

Abb. 18: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG

Der Buchwert der Produktionsanlage am Ende der Periode 05 beläuft sich auf 60.512,40€. Dieser ist um 3.186,97 € (Abschreibung 1-2/06) zu berichtigen, um den Zuschreibungsbetrag in Höhe von 57.325,43 € zu erhalten. Dieser wird über die Restnutzungsdauer jährlich planmäßig in Höhe von 19.121,80 € linear abgeschrieben.

5.) Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 252.000,00 €

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000	3.820	15.526,45	236.473,55
05	162.389,61	6.215	25.260,97	**137.128,65**
1-2/06	**1371.28,65**	**0**	**0,00**	**137.128,65**
3-12/06	**137.128,65**	**4.981**	**20.861,85**	**116.266,80**
07	116.266,80	6.011	25.175,78	91.091,02
08	91.091,02	5.881	24.631,31	66.459,71
09	66.459,71	5.963	24.974,75	41.484,97
10	41.484,97	5.874	24.601,99	16.882,98
11	16.882,98	4.031	16.882,98	0,00

Abb. 19: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG

Der Restbuchwert zum Ende der Periode 06 und damit der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag in Höhe von 137.128,65 € ist bei der Leistungsabschreibung gleichzeitig die Zuschreibung. Die Form der Abschreibung nimmt die Leistung als Maßstab für die Abschreibungsbeträge. Im Zeitraum vom 31.12 (Insolvenz Dieter Müller GmbH) in Periode 05 bis zur Wiederaufnahme der Verträge am 10.03. in Periode 06 stand die Produktionsanlage still. Daher darf in diesem Zeitraum keine planmäßige Abschreibung durchgeführt werden.

Im Gegensatz zu den beiden vorangegangenen Abschreibungsmethoden ändern sich die Abschreibungsbeträge in den einzelnen Perioden. Durch die Insolvenz hat sich die Nutzung der Produktionsanlage in der Periode 06 verändert. Die Anlage ist in diesem Jahr nur 4.981 Stunden gelaufen. Damit verkürzt sich die Gesamtlaufleistung der Anlage von 62.000 Stunden auf 60.766 Stunden.

6.) Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert	Laufzeit	Abschreibungsbetrag	Buchwert

	alt	pro Stunde		neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
05	209.559,93	6.215	32.598,68	**176.961,25**
1-2/06	**176.961,25**	**0**	**0,00**	**176.961,25**
3-12706	**176.961,25**	**4.981**	**26.921,72**	**150.039,53**
07	150.039,53	6.011	32.488,75	117.550,78
08	117.550,78	5.881	31.786,11	85.764,67
09	85.764,67	5.963	32.229,31	53.535,36
10	53.535,36	5.874	31.748,28	21.787,08
11	21.787,08	4.031	21.787,08	0,00

Abb. 20: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG

Bei der Leistungsabschreibung mit der Wertobergrenze beläuft sich die Zuschreibung auf 176.961,25 €, die anhand der Produktionsstunden als Maßstab über die Restlaufzeit abzuschreiben ist.

2.1.5 Nachträgliche Herstellungskosten

Im Oktober des Jahres 07 wird die Produktionsanlage aufgerüstet, damit bei der Erstellung von den Getrieben weitere Funktionen erfüllt werden können. Es entstehen nachträglich Materialkosten in Höhe von 24.000,00 € und Fertigungskosten von 4.000,00 €. Die nachträglichen Herstellungskosten belaufen sich demnach auf 28.000,00 €. Dies führt zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage und damit zu anderen Abschreibungsbeträgen.

letzter Buchwert bzw. Restwert des Vermögensgegenstandes
+ nachträgliche Herstellungskosten
= neue Bemessungsgrundlage

Die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes wird durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten nicht verändert. Diese Aufrüstarbeiten sollen lediglich einige Funktionen an der Produktionsanlage verbessern. Diese Arbeiten dienen nicht dazu, die Laufzeit der Anlage zu verlängern oder gar aus ihr einen neuen Vermögensgegenstand zu erschaffen. Die Anlage wird weiterhin in der festgelegten Nutzungsdauer abgeschrieben.

Die nachträglichen Herstellungskosten sind zwar im Oktober des Jahres 07 entstanden. Aus Vereinfachungsgründen kann aber so getan werden, als wären

diese Herstellungskosten am Anfang des Jahres 07, sprich am 01.01.2007 entstanden.

1.) Lineare Abschreibung; HK: 252.000,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	70.875,00 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**98.875,00 €**

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	23.625,00	228.375,00
06	102.375,00	31.500,00	**70.875,00**
07	**98.875,00**	43.944,00	54.931,00
08	54.931,00	43.944,00	10.987,00
09	10.987,00	10.987,00	0,00

Abb. 21: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach HGB mit WUG

Die neue Bemessungsgrundlage für die lineare Abschreibung beträgt am Anfang des Jahres 07 98.875,00 €. Dieser Betrag wird auf die verbleibende Nutzungsdauer (27 Monate) linear aufgeteilt. Die jährliche Abschreibung beträgt demnach für die Perioden 07 und 08 43.944,00 €. Im letzten Jahr beträgt die Abschreibung dann 10.987,00 €. Die Produktionsanlage ist demnach Ende März in der Periode 09 vollständig abgeschrieben.

2.) Lineare Abschreibung; HK: 325.200,00€

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	91.462,30 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**119.462,30 €**

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,70	294.712,30
06	132.112,30	40.650,00	**91.462,30**
07	**119.462,30**	53.094,36	66.367,94
08	66.367,94	53.094,36	13.273,58
09	13.273,58	13.273,58	0,00

Abb. 22: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach HGB mit WOG

Die neue Bemessungsgrundlage für die lineare Abschreibung beträgt am Anfang des Jahres 07 119.462,30 €. Dieser Betrag wird auf die verbleibende Nutzungsdauer (27 Monate) linear aufgeteilt. Die jährliche Abschreibung beträgt

also für die Perioden 07 und 08 53.094,36 €. Im letzten Jahr beträgt die Abschreibung dann 13.273,58 €, bis die Anlage Ende März in der Periode 09 vollständig abgeschrieben ist.

3.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 252.000,00€

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	28.329,00 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**56.329,00 €**

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	252.000,00	22.5	56.700,00	193.300,00
06	40.920,00	30,77	12.591,00	**28.329,00**
07	**56.329,00**	44,44	25.035,11	31.293,89
08	31.293,89	80,00	25.035,11	6.258,78
09	6.258,78	100,00	6.258,78	0,00

Abb. 23: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG

Die Bemessungsgrundlage am Anfang der Periode 07 beträgt 56.329,00€. Der Restbuchwert wird weiterhin linear auf die Restnutzungsdauer linear verteilt. Der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung wurde bereits in der Periode 06 vollzogen. Ein Wechsel von der linearen zur geometrisch-degressiven Abschreibung ist nach §7 Abs.3 S.3 EStG ausgeschlossen. Wie bereits festgehalten wurde, ist durch die nachträglichen Herstellungskosten kein neuer Vermögensgegenstand entstanden und die Restnutzungsdauer bleibt bei 27 Monaten bestehen. Es existiert kein Grund bzw. keine wirtschaftliche Veranlassung den Vermögensgegenstand wieder geometrisch-degressiv abzuschreiben.

4.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 325.200,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	41.390,60 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**69,390,60 €**

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €

01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00
06	60.512,40	31,60	19.121,80	**41.390,60**
07	**69.390,60**	44.44	30.840,27	38.550,33
08	38.550,33	80,00	30.840,27	7.710,06
09	7.710,06	100,00	7.710,06	0,00

Abb. 24: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG

Die Bemessungsgrundlage am Anfang der Periode 07 beträgt 69.390,60 €. Der Restbuchwert wird weiterhin linear auf die Restnutzungsdauer linear verteilt, da der Wechsel von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung, wie im vorangegangenen Beispiel, bereits in der Periode 06 vorgenommen wurde. In Periode 09 ist der Vermögensgegenstand dann vollständig abgeschrieben.

5.) Leistungsabschreibung; HK: 252.000,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	116.266,80 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**144.266,80 €**

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	252.000,00	3.820	15.526,45	236.473,55
06	137.128,65	4.981	20.861,85	**116.266,80**
07	**144.266,80**	6.011	31.238,75	113.028,04
08	113.028,04	5.881	30.563,15	82.464,89
09	82.464,89	5.963	30.989,30	51.475,59
10	51.475,59	5.874	30.526,77	20948,82
11	20948,82	4.031	20.948,82	0,00

Abb. 25: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG

Die neue Bemessungsgrundlage beträgt 144.266,80 €. Die Nutzungszeit der Produktionsanlage ändert sich dabei nicht. Der Restbuchwert wird weiterhin mit der Laufzeit pro Stunde als Maßstab für die Abschreibungbeträge bis zum Jahr 11 abgeschrieben.

6.) Leistungsabschreibung; HK: 325.200,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	150.039,53 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €

= neue Bemessungsgrundlage **178.039,53 €**

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
06	176.961,25	4981	26.921,72	**150.039,53**
07	**178.039,53**	6.011	38.551,72	139.487,81
08	139.487,81	5.881	37.719,96	101.767,85
09	101.767,85	5.963	38.243,87	63.523,98
10	63.523,98	5.874	37.673,06	25850,92
11	25850,92	4.031	25850,92	0,00

Abb. 26: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG

Die fortgeführten Herstellungskosten in Höhe von 178.039,53 € werden über die Laufzeit pro Stunde vollständig bis einschließlich Periode 11 abgeschrieben werden.

2.1.6 Ausweis nach HGB

Kapitalgesellschaften, wie die Josef Konstan GmbH, die keine natürliche Person als Vollhafter haben, müssen ihre Bilanz nach dem Bilanzgliederungsschema §266 Abs. 2 HGB untergliedern. Diese Gliederung ist nur als Mindestgliederung zu verstehen. Dabei wird das Sachanlagevermögen auf der Aktivseite unter dem Gliederungspunkt A Anlagevermögen II eingeordnet:

- Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
- **Technische Anlagen und Maschinen**
- Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
- Geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau

Die Produktionsanlage ist dabei unter dem Gliederungspunkt „technische Anlagen und Maschinen“ einzuordnen.

Da die Josef Konstan GmbH die G&V nach dem Gesamtkostenverfahren (§275 Abs.2 HGB) gliedert, müssen die Aufwendungen für Abschreibungen unter dem Posten „Abschreibungen: auf Vermögensgegenstände des Sachanlagevermögens und Sachanlagen“ angegeben werden.

2.2 Anlage nach IAS

2.2.1 Ansatz nach IAS

Neben dem Jahresabschluss nach HGB hat sich die Josef Konstan GmbH entschieden einen Jahresabschluss nach IFRS aufzustellen. Das liegt darin begründet, dass die GmbH weitere Kapitalgeber benötigt. Die Suche soll dabei auch auf das Ausland ausgeweitet werden. Da die einzelnen Abschlüsse nach nationalen Rechtsnormen stark voneinander abweichen, ist keine Vergleichbarkeit mehr gegeben. Man hat sich daher entschlossen einen internationalen Jahresabschluss aufzustellen, damit man aussagekräftige Daten liefern kann und somit den potentiellen Investoren das Entscheiden für die Josef Konstan erleichtern kann. .

Es wurde vom Unternehmen eine Produktionsanlage entwickelt und hergestellt. Die Anlage erfüllt die Definition eines Assets, da die Anlage vom Unternehmen beherrscht wird und diese einen wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen besitzt. Auf dieser Anlage soll schließlich produziert werden und das Unternehmen hat bereits Aufträge für diese Produktion. Da die Definition erfüllt ist, stellt sich die Frage, ob auch die Ansatzkriterien erfüllt werden. Das Kriterium Probability ist bereits erfüllt. Durch die Vergabe von Aufträgen ist es zu über 50% wahrscheinlich, dass die Anlage einen wirtschaftlichen Nutzen erzielt. Das zweite Kriterium Reliability ist auch erfüllt, da sich die Herstellungskosten der Anlage verlässlich ermitteln lassen (siehe Kapitel 2.2.2.) Die Produktionsanlage ist demnach als Vermögenswert anzusetzen (IAS 16.7).

2.2.2 Zugangsbewertung nach IAS

Nachdem festgestellt wurde, dass die Produktionsanlage bilanziert werden muss, wird anschließend ermittelt, ob der asset mit den Costs of Purchase (Anschaffungskosten) oder den Costs of Conversion (Herstellungskosten) angesetzt werden soll. Genau wie bei dem Ansatz nach HGB wird der asset mit den Herstellungskosten angesetzt, da er selbst erstellt und nicht gegen Entgelt oder im Tausch erworben wurde. Dabei sind Herstellungskosten nach IAS 16.16 definiert als alle Kosten, die aufgewendet werden, müssen um den asset an seinem zukünftigen Standort in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen. Grundsätzlich folgen selbst erstellte assets den gleichen Grundsätzen wie erworbene (IAS 16.22). Ist der Vermögensgegenstand einmal in einen

betriebsbereiten Zustand versetzt worden, gehören alle weiteren anfallenden Kosten nicht mehr zum Buchwert des Assets (IAS16.20).

Der folgenden Tabelle kann entnommen werden, aus welchen Positionen sich die Herstellungskosten nach IAS 16.16 zusammensetzen:

• Materialkosten	€ 160.000,00
• Kosten für Roh-, Hilfs- und Betriebsmittel	€ 20.000,00
• Fertigungseinzelkosten	€ 60.000,00
• Kosten für Lagerhaltung und Transport	€ 10.000,00
• Kosten für Prüfungen des Fertigungsmaterials	€ 25.000,00
• Kosten für die Vorbereitung und Kontrolle der Fertigung	€ 16.000,00
• Kosten für das Werkzeuglager	€ 5.000,00
• Raumkosten und Sachversicherungen	€ 2.000,00
• Unfallverhütungseinrichtungen der Fertigungsstätte	€ 1.000,00
• Sondereinzelkosten der Fertigung	€ 12.000,00
• Werteverzehr des Anlagevermögens	€ 9.000,00
• Vertriebskosten	€ 0,00
• allgemeine Verwaltungskosten	€ 1.200,00
• Zinsen für bei der Herstellung verwendetes Material	€ 4.000,00
Summe:	€ **325.200,00**

Da nun die verschiedenen Kostenarten ermittelt wurden, muss nun bestimmt werden ob und in welcher Höhe diese Kosten als Herstellungskosten angesetzt werden dürfen.

Es kommt auf die Bilanzierungsmethode darauf an, ob die costs of conversion (HK) mit der Wertuntergrenze oder der Wertobergrenze angesetzt werden. Zum einem gibt es den so genannten Grundfall zur Bilanzierung (benchmark method) aber auch eine alternativ zulässige Methode (allowed treatment method) ist denkbar. Nach der benchmark method werden Fremdkapitalkosten grundsätzlich, in der Periode in der sie entstanden sind, als Aufwand behandelt (IAS 23.7). Auch in der allowed treatment method werden die Finanzierungskosten grundsätzlich als Aufwand gebucht. Handelt es sich aber bei diesen Kosten um einen qualifying asset, so ist dieser nach der allowed treatment method zu den Herstellungskosten zu aktivieren (IAS 23.11). Der qualifying asset ist dabei definiert, als „ein asset, deren Vorbereitung für die

geplante Nutzung im Unternehmen oder für den Verkauf zwingend eine erhebliche Zeitdauer in Anspruch nimmt[3]“.

Kostenart	**Einbeziehungspflicht /-fähig /-verbot**	**Wertober-grenze**	**Wertunter-grenze**
Materialeinzelkosten	Pflicht	180.000,00	180.000,00
Fertigungseinzelkosten	Pflicht	60.000,00	60.000,00
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht	12.000,00	12.000,00
Materialgemeinkosten	Pflicht	35.000,00	35.000,00
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht	24.000,00	24.000,00
Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht	9.000,00	9.000,00
Verwaltungskosten des Material- und Fertigungsbereiches sowie produktions-bezogene allgemeine Verwaltungskosten	Pflicht	1.200,00	1.200,00
Verwaltungskosten des Vertriebes	Verbot	0,00	0,00
Nicht produktionsbezogene Verwaltungskosten	Verbot	0,00	0,00
Fremdkapitalzinsen	Verbot / Wahlrecht bei qualifying asset	0,00	4.000,00
Vertriebskosten	Verbot	0,00	0,00
		321.200,00	**325.200,00**

Abb. 27: Zusammensetzung der Herstellungskosten nach IFRS

Soll der asset mit der Wertobergrenze oder der Wertuntergrenze bilanziert werden soll? Für wen soll der Jahresabschluss hauptsächlich aufgestellt werden? In IAS 1.7 wurde festgelegt, dass Informationen über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sowie die Cashflows des Unternehmens so darzustellen sind, dass sie für eine breite Palette von Adressaten nützlich sind. Als Adressaten sind dabei die Kreditgeber, Kunden, Investoren, Arbeitnehmer,

[3] Zitat: Coenenberg (2005), S.93.

Lieferanten und die Öffentlichkeit zu nennen. Die Informationen, die diese Adressaten für ihre eigenen Zwecke benötigen, sind heterogen. Für den Kreditgeber ist es zum Beispiel wichtig, dass das Unternehmen hohe Überschüsse erwirtschaftet, während ihm die Höhe des Gewinns kaum interessiert. Der Anteilseigner hingegen ist an den Gewinnen und Verlusten beteiligt, deswegen wird die Höhe der Gewinne und Verluste für ihn sehr interessant sein. Diese Tatsache legt die Vermutung nahe, dass nicht alle Bedürfnisse der jeweiligen Adressaten gedeckt werden können.

Im Framework wird daher festgelegt, dass den Investoren, da sie ihr Kapital einsetzen und daher ein höheres Risiko für sie besteht, die größte Aufmerksamkeit geschenkt wird. Aus diesem Grund sind sie die primären Adressaten.

Die Fokussierung auf die Investoren steht natürlich in der Kritik, wird aber damit begründet, dass eine Ausrichtung des IFRS-Abschlusses auf die Investoren auch den Informationsbedarf der anderen Adressaten deckt.

Der in IAS 1.7 genannte Schutz aller Adressaten wird bewahrt, da die Informationsinteressen der Investoren über denen der anderen Adressaten dominieren[4].

2.2.3 Folgebewertung nach IAS

Bei der Bewertung nach IAS kann man zwischen zwei Methoden wählen. Zum einem gibt es die benchmark method (IAS 16.30). Bei dieser Methode werden die Sachanlagen mit den fortgeführten Herstellungskosten bewertet. Eine zweite Methode stellt die allowed Treatment method (IAS 16.31) dar. Bei dieser Variante werden die Sachanlagen mit einem Neubewertungsbetrag angesetzt.

2.2.3.1 Benchmark Treatment

2.2.3.1.1 Planmäßige Abschreibung nach IAS

2.2.3.1.1.1 Nutzungsdauer

Das Unternehmen bestimmt die Nutzungsdauer der Produktionsanlage durch Schätzung, was von Seiten des Gesetzgebers erlaubt ist (IAS 16.57). Das Unternehmen kann auf Erfahrungswerte aus dem eigenen Unternehmen zurückgreifen, da das Unternehmen schon vergleichbare Anlagen als

[4] Vgl. Hinz (2005), S 52-54.

Anlagevermögen bilanziert hatte. Die Unternehmensleitung kann auch auf Grund des Wissens über die allgemeine Belastbarkeit des verwendeten Materials und das Wissen über die geplante Auslastung der Anlage Informationen sammeln und daraus die wirtschaftliche Nutzungsdauer ableiten. Nach bisherigem Kenntnisstand wird die wirtschaftliche Nutzungsdauer auch die geplante Nutzungsdauer der Produktionsanlage sein. Die Verträge mit der Dieter Müller GmbH wurden über acht Jahre abgeschlossen, so dass die Produktionsanlage mindestens über diese acht Jahre für die eigene Produktion verwendet werden soll und daher nicht zum späteren Verkauf entwickelt worden ist. Die Josef Konstan GmbH geht davon aus, dass die Produktionsanlage nach Beendigung des Vertrages verschlissen ist und schätzt die Nutzungsdauer daher auf acht Jahre. Der GmbH bleibt auch nur die Möglichkeit die Anlage über diesem Zeitraum von acht Jahren abzuschreiben. Nach Beendigung des Vertrages kann man den Marktwert der Anlage mit null € bewerten. Es handelt sich um eine Spezialmaschine, die nur für die Produktion dieser speziellen Schiffsgetriebe konstruiert worden ist. Was soll die Josef Konstan GmbH nach Beendigung des Vertrages tun? Es bleibt nur die Möglichkeit die Anlage zu verschrotten, um aus dem Verkauf des Metalls Erträge zu erzielen. Einen potentiellen Käufer der gesamten Anlage wird es nicht geben.

2.2.3.1.1.2 Abschreibungsmethode

Als Abschreibungsmethode kommen nach IFRS alle systematischen Methoden in Betracht, deren Nutzungsdauer den wirtschaftlichen Verlauf des Vermögensgegenstandes widerspiegelt (IAS 16.60). Es können also alle bekannten Abschreibungsmethoden angewendet werden (lineare Abschreibung, geometrisch-degressive Abschreibung sowie die Leistungsabschreibung) IAS 16.62.

Die erste Alternative die dem Unternehmen zur Verfügung steht, ist die lineare Abschreibung.

Der Fertigstellungstermin für die Produktionsanlage war der 22. April 2007. Dies bedeutet, dass sich die Anlage ab diesem Zeitpunkt in einem für das Management betriebsbereiten Zustand am Ort seiner Wirkungsstätte befand. Ab diesem Zeitpunkt dürfen Abschreibungen für diese Sachanlage durchgeführt werden (IAS 16.55).

1.) Lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 321.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	30.112,50	291.087,50
02	291.087,50	40.150,00	250.937,50
03	250.937,50	40.150,00	210.787,50
04	210.787,50	40.150,00	170.637,50
05	170.637,50	40.150,00	130.487,50
06	130.487,50	40.150,00	90.337,50
07	90.337,50	40.150,00	50.187,50
08	50.187,50	40.150,00	10.037,50
09	10.037,50	10.037,50	0,00

Abb. 28: lineare Abschreibung nach IFRS mit WUG

Die Herstellungskosten werden genau wie bei der Abschreibung nach HGB über die Nutzungsdauer von acht Jahren, in gleich bleibenden Beträgen (in diesem Fall 40.150,00 €), verteilt. Da die Produktionsanlage aber im April fertig gestellt wurde, kann im ersten Jahr nicht der volle Abschreibungsbetrag geltend gemacht werden.

Es muss eine monatsgenaue Abschreibung vorgenommen werden. Wird der asset mitten im Monat angeschafft oder fertig gestellt, so zählt dieser Monat als voller Monat.

Die Abschreibung für das erste Jahr ist anteilig in Höhe von 30.112,50 € vorzunehmen (40.150,00 € x 9 Monate / 12 Monate). Der Restbuchwert Ende des achten Jahres in Höhe von 10.037,50 € ist dann im neunten Jahr als Abschreibung geltend zu machen.

2.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 321.200,00€

Im Jahr 2007 war der Prozentsatz der geometrisch-degressive Abschreibung noch 30% hoch. Das bedeutet, dass die Abschreibungsbeträge 30 % des jeweiligen Restbuchwertes betragen. Im Jahr 01 muss die Abschreibung jedoch

anteilig ermittelt werden (321.200,00 € x 30% x 9 Monate/ 12 Monate = 72.270,00 €).

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	321.200,00	22.50	72.270,00	248.930,00
02	248.930,00	30,00	74.679,00	174.251,00
03	174.251,00	30,00	52.275,30	121.975,70
04	121.975,70	30,00	36.592,71	85.382,99
05	85.382,99	30,00	25.614,90	59.768,09
06	59.768,09	30,77	18.390,18	41.377,91
07	41.377,91	44,45	18.390,18	22.987,73
08	22.987,73	80,00	18.390,18	4.597,55
09	4.597,55	100,00	4.597,55	0,00

Abb. 29: geometrisch-degressive Abschreibung nach IFRS mit WUG

In der Periode 06 wird der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung zur linearen Abschreibung durchgeführt. In den darauf folgenden Jahren wird de Vermögenswert dann in gleich bleibenden Beträgen (18.390,18 €) abgeschrieben.

3.) Leistungsabschreibung; HK: 321.200,00 €

Um diese Art der Abschreibung durchführen zu können, muss bestimmt werden, welche Gesamtleistung die Produktionsanlage über den Nutzungszeitraum erbringen kann, bevor sie verschlissen ist. Die Gesamtleistung wird vom Unternehmen Josef Konstan GmbH auf 62.000 Stunden geschätzt.
Die Abschreibungsbeträge werden dabei wie folgt ermittelt: Die Laufzeit pro Jahr (Jahr 01= 3.820 Std.) geteilt durch die Gesamtlaufzeit (62.000 Std.) x den jeweiligen Restbuchwert (Periode 01 = 321.200,00 €) ergibt den Abschreibungsbetrag (Jahr 01 = 19.790,06 €).

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	3.820	19.790,06	301.409,94
02	301.409,94	6.130	31.757,35	269.652,58
03	269.652,58	5.894	30.534,72	239.117,86

04	239.117,86	6.203	32.135,54	206.982,32
05	206.982,32	6.215	32.197,71	174.784,61
06	174.784,61	5.978	30.969,90	143.814,71
07	143.814,71	6.011	31.140,86	112.673,85
08	112.673,85	5.881	30.467,37	82.206,48
09	82.206,48	5.963	30.892,19	51.314,29
10	51.314,29	5.874	30.431,11	20.883,18
11	20.883,18	4.031	20.883,18	0,00

Abb. 30: Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG

Wird die Leistungsabschreibung bis zum Ende durchgeführt, ist die Produktionsanlage am Ende der Periode 11 abgeschrieben. Eine weitere Periode ist nicht notwendig, da keine monatsgenaue Abgrenzung wie bei den zwei vorangegangenen Abschreibungsmethoden vorgenommen wird. Es muss eine geeignete Bezugsgröße für die Ermittlung der Abschreibung gefunden werden. In diesem Fall handelt es sich bei dieser Bezugsgröße um die Stunden, die die Maschine mit der Produktion beschäftig ist.

Ein Übergang von der Leistungsabschreibung zur linearen Abschreibung ist von Seiten des Gesetzgebers erlaubt. Der Übergang von der Leistungsabschreibung zur geometrisch-degressiven Abschreibung ist jedoch nicht gestattet.

4.) Wahl der Abschreibungsmethode

Die GmbH entscheidet sich genau wie bei dem Jahresabschluss nach HGB für die Leistungsabschreibung. Die Produktionsanlage ist eine Spezialanfertigung. Es ist schwierig einen erzielbaren Ertrag zu ermitteln. Diese Ermittlung ist nur mit einem erhöhten Arbeitsaufwand durchzuführen. Da der Differenzbetrag zwischen der Wertuntergrenze und der Wertobergrenze der Herstellungskosten aufgrund des einzigen Wahlrechtes (Ansatz des qualifying assets bei der allowed treatment method) lediglich 4.000,00 € beträgt, hat sich die GmbH dafür entschieden, nach der benchmark method zu bilanzieren und setzt die Herstellungskosten mit 321.200,00€ an. Der Abschreibungsbetrag im ersten Jahr beträgt somit 19.790,06 €.

2.2.3.1.2 Außerplanmäßige Abschreibung nach IAS

Die Firma Dieter Müller GmbH ist der einzige Abnehmer des Produktes. Wie sich herausstellt, wurde für die Firma Dieter Müller GmbH das Insolvenzverfahren eingeleitet. Das bedeutet für das Unternehmen Josef Konstan GmbH, dass die Anlage wertlos geworden ist. Die Produktionsanlage wurde nur für die Produktion der Getriebe für die Firma Dieter Müller GmbH entwickelt und konstruiert. Das Unternehmen Josef Konstan GmbH hofft, dass das Insolvenzverfahren abgewendet werden kann. Es sucht aber auch nach weiteren Alternativen. Ein Umbau der Anlage wäre möglich. Es muss geprüft werden inwieweit dieser Umbau realisierbar ist, um Produkte zu erstellen, für die ein Absatzmarkt vorhanden ist bzw. ob sich dieser Umbau amortisiert. Darüber hinaus hat das Unternehmen die Pflicht, wenn Gründe dafür vorliegen, an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen, ob eine Wertminderung des Vermögensgegenstandes vorliegen könnte (IAS 36.9). Nach IAS 36 ist der Wertminderungsaufwand der Anlage zu erfassen, da der jetzige erzielbare Ertrag unter dem Buchwert liegt. Es ist zu diesem Zeitpunkt noch nicht erkennbar, ob die Wertminderung von Dauer oder nur vorübergehend sein wird. Trotzdem besteht eine Abschreibungspflicht. Auch ist im Moment noch nicht erkennbar, ob die Anlage ganz abgeschrieben werden muss oder ob das Unternehmen Josef Konstan GmbH noch eine Verwendung für die Anlage hat. Ist das Letztere der Fall so muss festgestellt werden, wie hoch der erzielbare Ertrag ist, um eine außerplanmäßige Abschreibung durchführen zu können.

Nach jetzigem Stand liegt der erzielbare Ertrag für die Anlage bei null Euro. Dies bedeutet die Anlage muss außerplanmäßig bis auf null abgeschrieben werden.

Das Eintreten der Insolvenz im Jahr 05 ist der Hauptgrund, dass die Anlage praktisch wertlos geworden ist, da diese Anlage nur für die Produktion der Getriebe der Firma Dieter Müller GmbH hergestellt worden ist. Eine außerplanmäßige Abschreibung muss durchgeführt werden, da die Wertminderung von Dauer ist.

1.) Lineare Abschreibung; HK: 321.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu

01	321.200,00	30.112,50	291.087,50
05	170.637,50	40.150,00	130.487,50

Abb. 31: außerplanm. lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG

Der Buchwert am Ende der Periode 5 beträgt 130.487,50 €. Die planmäßige Abschreibung kann bis zum Ende des Jahres 05 beibehalten werden. Der Buchwert am Ende der Periode 05 muss außerplanmäßig bis auf den Wert null abgeschrieben werden. Das bedeutet, dass der planmäßige Abschreibungsbetrag 40.150,00 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag 130.487,50 € betragen.

2.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 321.200,00€

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	321.200,00	22.50	72.270,00	248.930,00
05	85.382,99	30,00	25.614,90	59.768,09

Abb. 32: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG

Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung wäre der planmäßige Abschreibungsbetrag 25.614,90 € hoch und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag würde 59.768,09 € betragen.

3.) Leistungsabschreibung; HK: 321.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	3.820	19.790,06	301.409,94
05	206.982,32	6.215	32.197,71	174.784,61

Abb. 33: außerplanm. Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG

Es findet eine außerplanmäßige Abschreibung in Höhe von 174.784,61 €, wobei der sich die planmäßige Abschreibung auf 32.197,71 € beläuft.

2.2.3.1.3 Zuschreibung nach IAS

Die Zuschreibung nach der benchmark method kann nur stattfinden, wenn eine voran gegangene Wertminderung nur vorübergehend war, der erzielbare Betrag höher als der Restbuchwert ist und vorher eine außerplanmäßige Abschreibung stattgefunden hat.

Ein Unternehmen hat an jedem Berichtsstichtag zu überprüfen, ob irgendein Anhaltpunkt vorliegt, dass ein Wertminderungsaufwand, der für einen Vermögenswert in früheren Berichtsperioden erfasst wurden ist, nicht länger besteht oder sich vermindert haben könnte. Wenn ein solcher Anhaltspunkt vorliegt, hat das Unternehmen den erzielbaren Betrag des Vermögenswertes zu schätzen. Wie wir bereits erfahren haben, wird die Annie Müller GmbH, die in Insolvenz gegangene Dieter Müller GmbH ab 10.03 im Jahr 06 als Vertragspartner ersetzen. Gleichzeitig wurden neue Lieferverträge von Getrieben zwischen der Josef Konstan GmbH und der Annie Müller GmbH geschlossen. Es sind über neue Aufträge über Lieferungen des Getriebes verhandelt worden und es kam zu einer Einigung. Die Laufzeit beträgt vorerst fünf Jahre. Der Grund für eine außerplanmäßige Abschreibung ist nun weggefallen. Für den Vermögenswert besteht eine Zuschreibungspflicht. Es muss auf den erzielbaren Betrag zugeschrieben werden. Die fortgeführten Herstellungskosten bilden dabei die Obergrenze[5], denn der durch die Wertaufholung erhöhte Buchwert, darf nicht die Höhe des Buchwertes abzüglich der kumulierten Abschreibungen überschreiten, die er ohne den Wertminderungsaufwand gehabt hätte (IAS 36.117).

1.) Lineare Abschreibung; HK: 321.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	30.112,50	291.087,50
05	170.637,50	40.150,00	**130.487,50**
1-2/06	**130.487,50**	**6.691,67**	**123.795,83**
3-2/06	**123.795,83**	33.458,33	90.337,50
07	90.337,50	40.150,00	50.187,50
08	50.187,50	40.150,00	10.037,50
09	10.037,50	10.037,50	0,00

Abb. 34: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG

[5] Vgl. Buchholz (2002), S.140.

Es wurde bereits festgestellt, dass eine Zuschreibung stattfinden muss. Der erzielbare Ertrag liegt zurzeit über den fortgeführten Herstellungskosten. Diese dürfen jedoch maximal als Obergrenze angesetzt werden. Die Höhe der fortgeführten Herstellungskosten beläuft sich auf 123.795,83 €, die gleichzeitig die Zuschreibung bilden. Danach werden die fortgeführten Herstellungskosten über die Restnutzungsdauer planmäßig abgeschrieben.

2.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 321.200,00€

Der Zuschreibungsbetrag bei der geometrisch-degressiven Abschreibung beläuft sich auf 56.703,06 €.

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	321.200,00	22.50	72.270,00	248.930,00
05	85.382,99	30,00	25.614,90	**59.768,09**
1-2/06	**59.768,09**	**05,13**	**3.065,03**	**56.703,06**
3-12/06	**56.703,06**	27,03	15.325,15	41.377,91
07	41.377,91	44,45	18.390,18	22.987,73
08	22.987,73	80,00	18.390,18	4.597,55
09	4.597,55	100,00	4.597,55	0,00

Abb. 35: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG

3.) Leistungsabschreibung; HK: 321.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	3.820	19.790,06	301.409,94
05	206.982,32	6.215	32.197,71	174.784,61
1-2/06	174.784,61	0	0,00	174.784,61
3-12/06	174.784,61	4.981	26.590,58	148.194,03
07	148.194,03	6.011	32.089,13	116.104,90
08	116.104,90	5.881	31.395,14	84.709,76
09	84.709,76	5.963	31.832,89	52.876,87
10	52.876,87	5.874	31.357,77	21.519,10

11	21.519,10	4.031	21.519,10	0,00

Abb. 36: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG

Der Zuschreibungsbetrag bei der Leistungsabschreibung beläuft sich auf 174.784,61 €.

2.2.3.1.4 Nachträgliche Herstellungskosten

Wie bereits im Beispiel nach HGB erwähnt wurde, wird die Produktionsanlage im Oktober des Jahres 07 aufgerüstet, damit bei der Erstellung von den getrieben weitere Funktionen erfüllt werden können. Durch die Aufrüstung entstehen nachträglich Materialkosten in Höhe von 24.000,00 € und Fertigungskosten in Höhe von 4.000,00 €. Die nachträglichen Herstellungskosten belaufen sich demnach auf 28.000,00 €. Dies führt zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage und damit zu anderen Abschreibungsbeträgen.

letzter Buchwert bzw. Restwert des Vermögensgegenstandes
+ nachträgliche Herstellungskosten
= neue Bemessungsgrundlage

Die Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes wird durch die nachträglichen Herstellungsarbeiten, genau wie bei der Ermittlung nach HGB, nicht verändert. Diese Aufrüstarbeiten sollen lediglich einige Funktionen an der Produktionsanlage verbessern. Diese Arbeiten dienen nicht dazu, die Laufzeit der Anlage zu verlängern oder gar aus ihr einen neuen Vermögenswert zu erschaffen. Die Anlage wird weiterhin in der festgelegten Nutzungsdauer abgeschrieben.

1.) Lineare Abschreibung; HK: 321.200,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	90.337,50 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**118.337,50 €**

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	30.112,50	291.087,50

06	130.487,50	40.150,00	90.337,50
07	118.337,50	52.594,44	65.743,06
08	.65.743,06	52.594,44	13.148,62
09	13.148,62	13.148,62	0,00

Abb. 37: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG

Die neue Bemessungsgrundlage für die lineare Abschreibung beträgt am Anfang des Jahres 07 118.337,50 €. Dieser Betrag wird auf die verbleibende Nutzungsdauer (27 Monate) linear aufgeteilt. Die jährliche Abschreibung beträgt demnach für die Perioden 07 und 08 52.594,44 €. Im letzten Jahr beträgt die Abschreibung dann 3.148,62 €. Die Produktionsanlage ist demnach Ende März in der Periode 09 vollständig abgeschrieben.

2.) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 321.200,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	41.377,91 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**69.377,91 €**

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	321.200,00	22.50	72.270,00	248.930,00
06	59.768,09	30,77	18.390,18	41.377,91
07	69.377,91	44,44	30.834,63	38.543,28
08	38.543,28	80,00	30.834,63	7.708,65
09	7.708,65	100,00	7.708,65	0,00

Abb. 38: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG

Die Bemessungsgrundlage am Anfang der Periode 07 beträgt 69.377,91€. Da der Wechsel von der geometrisch-degressiven Abschreibung bereits in der Periode 06 stattgefunden hat, werden die restlichen 27 Monate linear abgeschrieben. In Periode 09 ist der Vermögensgegenstand dann vollständig abgeschrieben.

3.) Leistungsabschreibung; HK: 321.200,00 €

Buchwert des VG am Ende der Periode 06	148.194,03 €
+ nachträgliche Herstellungskosten	28.000,00 €
= neue Bemessungsgrundlage	**176.194,03 €**

Die neue Bemessungsgrundlage beträgt 176.194,03 €. Die Nutzungszeit der Produktionsanlage ändert sich dabei nicht. Der Restbuchwert wird weiterhin mit der Laufzeit pro Stunde als Maßstab für die Abschreibungbeträge bis zum Jahr 11 abgeschrieben.

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	321.200,00	3.820	19.790,06	301.409,94
06	174.784,61	4.981	26.590,58	148.194,03
07	176.194,03	6.011	38.152,10	138.041,93
08	138.041,93	5.881	37.326,98	100.714,95
09	100.714,95	5.963	37.847,44	62.867,51
10	62.867,51	5.874	37.282,56	25.584,95
11	25.584,95	4.031	25.584,95	0,00

Abb. 39: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG

2.2.3.1.5 Neubewertung

Eine Neubewertung ist nach der benchmark method nicht gestattet und muss daher entfallen.

2.2.3.2 Alternative Allowed Treatment

2.2.3.2.1 Planmäßige Abschreibung

1.) Lineare Abschreibung; HK: 325.200,00 €

Die Herstellungskosten der Anlage wurden bereits in Kapitel 2.2.2 ermittelt. Zu der Wertuntergrenze i.H.v. 321.200,00 € müssen die Fremdkapitalzinsen von 4.000,00 € hinzu aktiviert werden, da es sich dabei um einen qualifying asset handelt (IAS 23.11).

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,50	294.712,50
02	294.712,50	40.650,00	254.062,50
03	254.062,50	40.650,00	213.412,50
04	213.412,50	40.650,00	172.762,50
05	172.762,50	40.650,00	132.112,50
06	132.112,50	40.650,00	91.462,50
07	91.462,50	40.650,00	50.812,50
08	50.812,50	40.650,00	10.162,50
09	10.162,50	10.162,50	0,00

Abb. 40: lin. Abschreibung nach IFRS mit WOG

Bei cost of conversion in Höhe von 325.200,00 € und einer linearen Abschreibung beläuft sich der Abschreibungsbetrag im ersten Jahr anteilig auf 30.487,50 €. In den folgenden Jahren wird er mit einem Wert von jährlich 40.650,00 € abgeschrieben, so dass die Abschreibung im letzten und neunten Jahr 10.162,50 € beträgt.

2) Geometrisch-degressive Abschreibung; HK: 325.200,00 €

Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung ist der Abschreibungbetrag im ersten Jahr mit 73.170,00 € (325.200,00 € x 30% x 9 Monate / 12 Monate) am höchsten. In den folgenden Jahren wird der Abschreibungsbetrag von Jahr zu Jahr geringer, bis im Jahr 06 die Umstellung von der geometrisch-degressiven zur linearen Abschreibung erfolgt.

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00

02	252.030,00	30,00	75.609,00	176.421,00
03	176.421,00	30,00	52.926,30	123.494,70
04	123.494,70	30,00	37.048,41	86.446,29
05	86.446,29	30,00	25.933,89	60.512,40
06	60.512,40	30,77	18.619,67	41.892,74
07	41.892,74	44,45	18.621,32	23.271,42
08	23.271,42	80,00	18.617,13	4.654,28
09	4.654,28	100,00	4.654,28	0,00

Abb. 41: geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WOG

3.) **Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €**

Jahr	Buchwert alt	Laufzeit pro Stunde	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
02	305.163,48	6.130	32.152,84	273.010,65
03	273.010,65	5.894	30.914,98	242.095,66
04	242.095,66	6.203	32.535,74	209.559,93
05	209.559,93	6.215	32.598,68	176.961,25
06	176.961,25	5.978	31.355,57	145.605,68
07	145.605,68	6.011	31.528,66	114.077,01
08	114.077,01	5.881	30.846,79	83.230,22
09	83.230,22	5.963	31.276,90	51.953,32
10	51.953,32	5.874	30.810,08	21.143,25
11	21.143,25	4.031	21.143,25	0,00

Abb. 42: Leistungsabschreibung nach IFRS mit WOG

Bei der Leistungsabschreibung sind die Abschreibungsbeträge jedes Jahr unterschiedlich und entsprechen der Inanspruchnahme der Produktionsanlage.

Am Ende jedes Veranlagungszeitraumes überprüft die Josef Konstan GmbH den Buchwert und die Nutzungsdauer der Anlage und stellt fest, ob sie sich noch im Rahmen der ersten Einschätzung befindet. Da keine Veränderung festzustellen ist, muss keine Anpassung vorgenommen werden (IAS 16.51). Die Schätzung der Nutzungsdauer und des Buchwertes am Ende jeder Periode bereiten Probleme, da nichts Vergleichbares auf dem Markt zu finden ist, da es sich um eine eigene Herstellung einer speziellen Produktionsanlage handelt.

2.2.3.2.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Eine Wertminderung kann aus zwei verschiedenen Gründen entstehen. Zum einen durch die Neubewertung IAS 16. In dem Fall liegt der fair value unter dem

Restbuchwert oder aber durch den Impairment Test nach IAS 36, dann ist der recoverable amount geringer als der Restbuchwert. Es muss eine Neubewertung stattfinden. Die Verminderung des Buchwertes ist dabei als Aufwand zu erfassen. Es sei denn, es besteht für den Vermögenswert eine Neubewertungsrücklage (IAS 16.40). Dann ist zuerst die Rücklage aufzulösen. D.h. die Verminderung des Vermögenswertes ist erfolgsneutral. Übersteigt jedoch diese Verminderung die gebildete Rücklage, so ist der Differenzbetrag als Aufwand erfolgswirksam zu verbuchen.

Das Unternehmen Josef Konstan GmbH hat bisher keine Neubewertungsrücklagen bilden können. Aus diesem Grund muss die außergewöhnliche Abschreibung erfolgswirksam als Aufwand verbucht werden.

Die folgende Darstellung der außergewöhnlichen Abschreibung bezieht sich aus Vereinfachungsgründen nur auf den einzelnen Vermögenswert "Produktionsanlage". Die Neubewertung muss jedoch nach IAS 16.36 für die gesamte Gruppe „Maschinen und technische Anlagen" durchgeführt werden.

1.) lineare Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	30.487,70	294.712,30
05	127.762,50	40.650,00	132.112,30

Abb. 43: außerplanm. lin. Abschreibung nach IFRS mit WOG

Belaufen sich die Herstellungskosten auf 325.200,00 € sind die Abschreibungsbeträge dementsprechend höher. Der planmäßige Abschreibungsbetrag ist 40.650,00 € und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag ist 132.112,30 € hoch.

2.) geometrisch-degressive Abschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt in €	Satz in %	Abschreibungsbetrag in €	Buchwert neu in €
01	325.200,00	22,50	73.170,00	252.030,00
05	86.446,29	30,00	25.933,89	60.512,40

Abb. 44: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WOG

Der planmäßige Abschreibungsbetrag beträgt am Ende des Jahres 05 25.933,89€ und der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag beläuft sich auf 60.512,40€.

3.) Leistungsabschreibung; Herstellungskosten: 325.200,00 €

Jahr	Buchwert alt	verbrauchte kw/h	Abschreibungsbetrag	Buchwert neu
01	325.200,00	3.820	20.036,52	305.163,48
05	209.559,93	6.215	32.598,68	176.961,25

Abb. 45: außerplanm. Leistungsabschreibung nach IFRS mit WOG

Außerplanmäßig abgeschrieben werden müssen 176.961,25 €. Die planmäßige Abschreibung ist 32.598,68 €.

Durch das Eintreten der Insolvenz der Dieter Müller GmbH musste der Vermögenswert vollständig abgeschrieben werden, da der erzielbare Ertrag gleich null Euro ist. Wäre der erzielbare Betrag positiv, so würde für den Vermögensgegenstand ein neuer Buchwert entstehen, der über die Restnutzungsdauer abgeschrieben werden muss.

2.2.3.2.3 Zuschreibung und nachträgliche Herstellungskosten

An dieser Stelle wird auf eine weitere Darstellung verzichtet, da für das Unternehmen Josef Konstan GmbH fest steht, dass nach der benchmark method bilanziert werden soll. Um eine Neubewertung durchführen zu können muss gewährleistet sein, dass der Vermögenswert auch verlässlich bewertet werden kann. Für den Vermögenswert ist kein aktiver Markt vorhanden, da es sich um eine Spezialanfertigung handelt. Ein erzielbarer Ertrag lässt sich nur durch Anwendung eines Ertragswertverfahrens oder durch Schätzung des Wiederbeschaffungswertes bestimmen. Die Josef Konstan GmbH verzichtet auf Grund des höheren Arbeitsaufwandes darauf und bilanziert nach der benchmark method.

(Hätte die GmbH die Schätzung durchgeführt, würde es sich für den einzelnen asset um die gleichen Werte gehandelt, wie bei der Zuschreibung und den nachträglichen Herstellungskosten i.H.v. 325.200,00 € nach HGB.)

2.2.4 Ausweis nach IAS

Genau wie bei dem Ausweis nach HGB muss die Josef Konstan GmbH die Produktionsanlage auf der Aktivseite der Bilanz unter dem Gliederungspunkt Anlagevermögen technische Anlagen und Maschinen ausweisen. Außerdem sind die planmäßige und außerplanmäßige Abschreibung sowie die Wertaufholung in der G&V zu erfassen. Da die Josef Konstan GmbH ihre G&V nach dem Gesamtkostenverfahren (IAS 1.91) gliedert, sind die Aufwendungen nach ihrer Art darzustellen. D.h. für die Abschreibung wurde ein einzelner Posten geschaffen. Die Informationen bzgl. der Abschreibung (z.B. ND, Art der Abschreibung) können dabei entweder direkt in der G&V angegeben werden oder sie müssen im Anhang erläutert werden.

3 Sachanlagen nach HGB

3.1 Definition

Eine Sachanlage ist materielles Anlagevermögen, das im Gegensatz zu dem immateriellen Vermögensgegenstand körperlich erfassbar ist[6] und das dazu bestimmt ist, dem Unternehmen dauernd zu dienen §247 Abs.2 HGB.

3.2 Bilanzierung und Bewertung

3.2.1 Bilanzierung

Der Inhalt der Bilanzierung besteht darin, festzustellen, ob ein Vermögensgegenstand, eine Schuld oder ein Rechnungsabgrenzungsposten in die Bilanz aufgenommen werden kann bzw. muss. D. h. ob für die drei genannten Posten ein Bilanzierungswahlrecht, ein Bilanzierungsverbot, eine Bilanzierungshilfe oder ein Bilanzierungsgebot vorliegt (§§246-251HGB)[7].

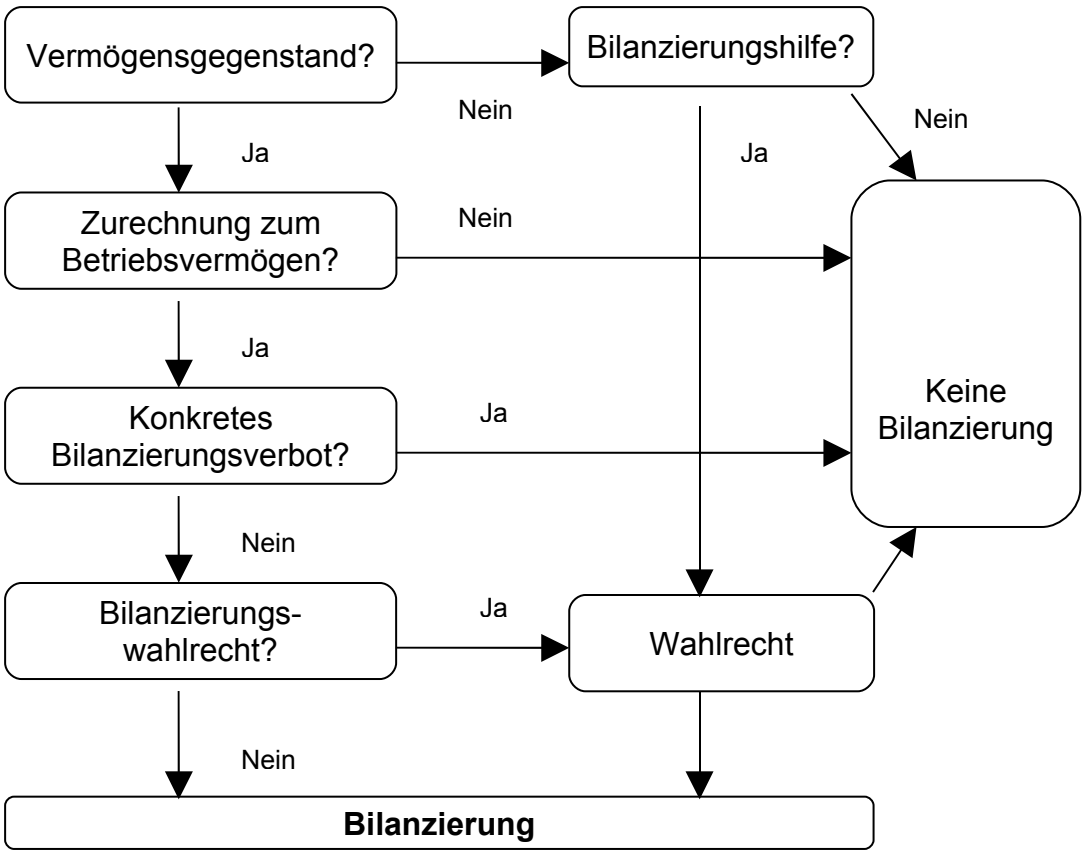

Abb. 46: Entscheidungsschema zum Bilanzansatz

[6] Vgl. Bär/Fischer (1998) S. 223.
[7] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.132.

3.2.1.1 Vermögensgegenstand

Nach §246 Abs.1 S. 1 HGB hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögenswerte, Schulden, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu erhalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist. Um in der Bilanz angesetzt zu werden, muss das Objekt eines dieser Definitionen erfüllen.

Die Sachanlage wurde als Anlagevermögen definiert. Was ist aber Vermögen? Nun von Seiten des Gesetzgebers gibt es keine konkrete Definition, was Vermögen eigentlich darstellt. Allgemein kann man aber aus den GoB eine Definition finden. Demnach muss ein Vermögensgegenstand einen wirtschaftlichen Wert haben, d.h. dem Unternehmen muss durch diesen Wert ein künftiger Nutzen entstehen. Außerdem muss dieser Wert selbständig bewertbar sein. Für ihn muss ein geeigneter Maßstab für die Bewertung gefunden werden können z. B. in Form von Anschaffungskosten oder Herstellungskosten. Die dritte Voraussetzung ist die selbständige Verkehrsfähigkeit, die so genannte Fähigkeit zur Einzelveräußerung. Im §242 Abs.1 S.1 HGB wird besagt, dass der Kaufmann zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eines das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen hat. Abgeleitet von dieser Aussage, kann davon ausgegangen werden, dass das Vermögen zur Deckung der Schulden herangezogen werden kann. Ein Vermögensgegenstand hat also die Fähigkeit zur Schuldendeckung. Um diese Fähigkeit sicherstellen zu können, muss gewährleistet sein, dass sich der Vermögensgegenstand leicht an Dritte veräußern lässt bzw. zur Nutzung überlassen werden kann.

Werden die genannten drei Voraussetzungen erfüllt, kommt die Ansetzung als Vermögensgegenstand in Betracht (abstrakte Bilanzierungsfähigkeit). Des Weiteren muss der Vermögensgegenstand als Betriebsvermögen identifiziert werden (konkrete Bilanzierungsfähigkeit).

3.2.1.2 Bilanzierungsfähigkeit

Der Begriff Bilanzierungsfähigkeit ist von Seiten des Gesetzgebers nicht genau definiert bzw. gesetzlich geregelt worden. Der Gesetzgeber hat lediglich in einigen Paragraphen des HGB festgelegt, welche bestimmten Positionen zu

aktivieren bzw. zu passivieren sind. Allgemein lässt sich sagen, dass auf Grund des Vollständigkeitsprinzips (§246 Abs.1 HGB) Vermögenswerte, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten zu aktivieren bzw. zu passivieren sind, wenn das Gesetz nichts anderes vorschreibt. Konkret bedeutet das, das für die Positionen kein Bilanzierungswahlrecht oder ein Bilanzierungsverbot bestehen darf[8].

Des Weiteren besteht ein Ansatzgebot für transistorische Rechnungsabgrenzungsposten nach §250 Abs. 1u.2 HGB und eine Passivierungspflicht für bestimmte Rückstellungen nach §249HGB.

3.2.1.3 Bilanzierungshilfen

Bilanzierungshilfen sind Aufwendungen, die die Definition eines Vermögensgegenstandes nicht erfüllen. Der Abschlussverfasser wird durch Bilanzierungshilfen in die Lage versetzt diese Aufwendungen in die Bilanz aufzunehmen.

3.2.1.4 Bilanzierungsverbote

Bei den Bilanzierungsverboten handelt es um Vermögenswerte bzw. Schulden für die ein Ansatz in der Bilanz ausgeschlossen ist. Das Gebot der Vollständigkeit nach §246 Abs.1 HGB wird damit durchbrochen, da das Gesetz anderes bestimmt.

Die Bilanzierungsverbote sind im § 248 HGB geregelt:

Abs. 1)
Aufwendungen für die Gründung des Unternehmens und für die Beschaffung des Eigenkapitals dürfen in die Bilanz nicht als Aktivposten aufgenommen werden.

Abs. 2)
Für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.

Abs. 3)
Aufwendungen für den Abschluss von Versicherungsverträgen dürfen nicht aktiviert werden.

[8] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.147-148.

Der §248 Abs.2 HGB soll allerdings nach dem Bilanzmodernisierungsgesetz (BilMoG) ab 2009 aufgehoben werden. Die Entwicklung bleibt abzuwarten.

3.2.1.5 Bilanzierungswahlrechte

Die Bilanzierungswahlrechte stellen also eine Ausnahme vom Grundsatz der Vollständigkeit nach §246 HGB dar. Der Gesetzgeber hat folgende Bilanzierungswahlrechte nach HGB vorgesehen[9]:

§247 Abs. 3	Sonderposten mit Rücklageanteil
§249 Abs. 1 S. 3	Instandhaltungsrückstellungen
§249 Abs. 2	besondere Aufwandsrückstellungen
§250 Abs. 1 S. 2	Zölle und Verbrauchsteuern
§250 Abs. 3	Disagio
§255 Abs. 4	entgeltlich erworbener Geschäfts- und Firmenwert

3.2.2 Bewertung

Nachdem nun festgestellt worden ist, das der Vermögenswert, die Schuld oder der Rechnungsabgrenzungsposten in die Bilanz aufgenommen werden soll bzw. muss, muss nun festgelegt werden in welcher Höhe der Posten bilanziert werden soll. Bei der Bewertung wird ebenfalls zwischen Geboten, Verboten und Wahlrechten unterschieden (§§252-256HGB & §§279-283HGB)[10].

Bewertungsgebote, Bewertungswahlrechte und Bewertungsverbote:

- §253 Abs. 1 S.1 HGB Vermögensgegenstände sind höchstens mit den Anschaffungskosten bzw. Herstellunkosten vermindert um die planmäßige oder außerplanmäßige Abschreibung anzusetzen.
- §253 Abs. 1 S.2 HGB Verbindlichkeiten sind zu ihrem Rückzahlungsbetrag anzusetzen, Rentenverpflichtung für die eine Gegenleistung nicht mehr zu erwarten ist, zu ihrem Barwert anzusetzen und Rückstellungen dürfen nur in Höhe der vernünftigen kaufmännischen Beurteilung angesetzt werden.

[9] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.149-150.
[10] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.132.

- §253 Abs. 2 S.3 HGB Die Wertuntergrenze, auf die abzuschreiben ist, bildet der beizulegende Wert. Bei vorübergehender Wertminderung kann auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden. Ist die Wertminderung von Dauer, so muss auf diesen Wert abgeschrieben werden. Kapitalgesellschaften nach § 279 Abs. 1HGB hingegen dürfen nur bei dauernder Wertminderung auf den niedrigeren Wert abschreiben.
- §253 Abs. 3 S.1, 2 HGB Das strenge Niederstwertprinzip für das Umlaufvermögen gilt für alle Kaufleute und besagt, dass Gegenstände des Umlaufvermögens auf den Markt- oder Börsenwert bzw. auf den beizulegenden Wert abzuschreiben sind.
- §253 Abs. 4 HGB Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist es gestattet Abschreibungen auf Grund von vernünftiger kaufmännischer Beurteilung durchzuführen und damit stille Rücklagen zu bilden. Für Kapitalgesellschaften ist dies im Umkehrschluss nicht gestattet.
- §253 Abs. 5 HGB Der Ansatz des niedrigeren Wertes (beizulegender Wert, Markt- oder Börsenwert bei Umlaufvermögen oder der Wert nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung bei EU oder PersG) kann beibehalten werden, es sei denn das Wertaufholungsgebot ist gegeben[11].

3.2.3 Bewertungsmaßstäbe

Eine Sachanlage kann entweder angeschafft, d. h. käuflich oder durch Tausch erworben werden, dann gelten als Bewertungsmaßstab die Anschaffungskosten oder aber die Sachanlage wurde vom Unternehmen selbst erstellt, dann spricht man von Herstellungskosten.

3.2.3.1 Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten sind Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können. Zu den Anschaffungskosten gehören auch die Nebenkosten sowie die nachträglichen Anschaffungskosten. Anschaffungspreisminderungen sind abzusetzen (§255 Abs. 1 HGB).

Ermittelt werden die Anschaffungskosten demnach wie folgt:

[11] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.156/157.

Kaufpreis
zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten
abzüglich der Anschaffungskostenminderungen
zuzüglich der nachträglichen Anschaffungskosten

Abb. 47: Ermittlung der Anschaffungskosten

Der Kaufpreis ist dabei alles, abzüglich der Vorsteuer, was der Käufer aufwendet, um den Vermögensgegenstand zu erwerben. Ist das Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, erhöht die gezahlte Umsatzsteuer die Anschaffungskosten um diesen Vorsteuerbetrag. Die Vorsteuer wird demzufolge mit den Anschaffungskosten aktiviert.

Beispiele Anschaffungsnebenkosten:
Eingangsfrachten Transportkosten Transportversicherungen Montagekosten Grunderwerbsteuer bei Gebäuden Notargebühren Provisionen Zölle etc.

Abb. 48: Beispiele Anschaffungsnebenkosten

Beispiele Anschaffungskostenminderungen:
Skonti Rabatte Boni Preisnachlässe etc.

Abb. 49: Beispiele Anschaffungskostenminderung

Beispiele nachträgliche Anschaffungskosten:
nachträgliche Ausbauarbeiten nachträgliche Umbauarbeiten etc.

Abb. 50: Beispiele nachträgliche Anschaffungskosten

3.2.3.2 Herstellungskosten

Herstellungskosten sind Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Sachgütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstandes, seine Erweiterung oder für eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen (§255 Abs. 2 HGB). Die Herstellungskosten haben nach HGB mindestens die Materialeinzelkosten, die Fertigungseinzelkosten und die Sondereinzelkosten der Fertigung zu enthalten. Diese drei Kostenarten bilden die Wertuntergrenze der Herstellungskosten. Handelsrechtlich dürfen darüber hinaus weitere im §255 Abs. 5 Satz 3 HGB genannten Aufwendungen in die aktivierten Herstellungskosten eingerechnet werden. Dazu gehören z.B. Materialgemeinkosten und die Fertigungsgemeinkosten. Die allgemeinen Verwaltungskosten können, brauchen aber nach HGB nicht mit einbezogen werden. Für die Vertriebskosten besteht allerdings ein absolutes Aktivierungsverbot (§255 Abs. 2 Satz 6 HGB). Die Zinsen für Fremdkapitalkosten gehören nicht zu den Herstellungskosten. Sie dürfen hingegen soweit es sich um Kosten für die Finanzierung des Vermögensgegenstandes handelt, als Bilanzierungshilfe aktiviert werden. Bedingung ist dabei, dass sich die Fremdkapitalzinsen auf den Zeitraum der Herstellung des Vermögensgegenstandes beziehen (§255 Abs. 3 HGB).

3.2.3.3 Abschreibung

3.2.3.3.1 Allgemein

Geregelt ist die Abschreibung des Sachanlagevermögens in dem §253 Abs. 2, 4 u. 5 HGB. Es wurde schon unter dem Punkt Bewertungsgebot (3.2.2) näher auf den §253 HGB eingegangen.

Ein erworbener oder selbst erstellter Vermögensgegenstand ist entweder abnutzbar oder er unterliegt nicht der Abnutzung. Unterliegt der Vermögensgegenstand nicht der Abnutzung, so findet keine Abschreibung statt, da der Vermögensgegenstand nicht an Wert verliert. Unterliegt der Vermögenswert der Abnutzung, so muss dieser abgeschrieben werden. Die häufigste Ursache für die Abnutzung des Vermögensgegenstandes ist die zeitliche Abnutzung. Das kann technische Ursachen haben, wie der Gebrauchsverschleiß oder wirtschaftliche Ursachen wie z.B. die Entwertung durch den Fortschritt.

3.2.3.3.2 Planmäßige Abschreibung

§253Abs.2 S.2HGB Vermögensgegenstände die dem Betriebsvermögen des Unternehmens zugeordnet werden können und deren Nutzung länger als ein Jahr vorgesehen ist, deren Abschreibungsvolumen ist über die gesamte Nutzungsdauer des Vermögensgegenstandes zu verteilen. Bei dieser Art der Abschreibung spricht man von planmäßiger Abschreibung. Es sollte die Abschreibungsmethode gewählt werden, welche dem Verlauf des wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes entspricht[12]. Unterschieden kann dabei in die lineare Abschreibung, die degressive Abschreibung, die Leistungsabschreibung oder die Abschreibung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung für EU oder PersG.

3.2.3.3.3 Außerplanmäßige Abschreibung

§253Abs.2 S.3 HGB Eine zweite Form der Abschreibung ist die außerplanmäßige Abschreibung. Bei dieser Art der Abschreibung ist es keine Voraussetzung, dass der Vermögensgegenstand der Abnutzung unterliegt. D. h. auch Grundstücke, die bekanntlich keiner zeitlichen Abnutzung unterliegen, können außerplanmäßig abgeschrieben werden. Die Wertminderung des Vermögensgegenstandes muss jedoch von Dauer sein, dann kann er auf den beizulegenden Wert abgeschrieben werden.

3.2.3.4 Zuschreibung

Ist der Grund für eine Wertminderung nach § 253 Abs. 2 oder Abs. 3 HGB weggefallen, so muss eine Kapitalgesellschaft nach § 280 Abs. 1 HGB eine Wertaufholung in Höhe der Wertzunahme durchführen. Dabei muss die

[12] Vgl. Hayn/Waldersee (2000), S.63.

Abschreibung berücksichtigt werden, die während dem Entstehen der dauernden Wertminderung und der Aufholung vorgenommen wurden wäre.

3.2.3.5 Nachträgliche Herstellungskosten

Zu den Herstellungskosten nach § 255 Abs. 2 HGB gehören auch Kosten, die durch eine Erweiterung oder durch eine über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstanden sind. Die nachtäglich entstandenen Kosten sind demnach zu den Herstellungskosten zu aktivieren.

letzter Buchwert bzw. Restwert des Vermögensgegenstandes
+ nachträgliche Herstellungskosten
= neue Bemessungsgrundlage

Dabei muss unterschieden werden, ob es sich wirklich um eine Erweiterung des Vermögensgegenstandes handelt, d.h. es muss eine Erweiterung der Substanz des Vermögensgegenstandes handeln oder ist nur ein Erhaltungsaufwand entstanden[13].

3.2.3.6 Neubewertung

Die Neubewertung ist nach HGB für die Anlage nicht zulässig[14] und kommt daher für die Produktionsanlage nicht in Frage.

3.2.4 Ausweis nach HGB

Jeder Kaufmann ist verpflichtet zu Beginn und zum Ende seines Geschäftsjahres einen Jahresabschluss bestehend aus einer Bilanz (§266 HGB) und G & V (§275 HGB) aufzustellen (§242 HGB). Eine Kapitalgesellschaft ist weiterhin nach §264 HGB verpflichtet, ihren Abschluss um einen Anhang und einen Lagebericht zu erweitern. Handelt es sich um eine kleine Kapitalgesellschaft, so ist der Lagebericht nicht zwingend notwendig. Das HGB schreibt dabei für die Bilanz und die G & V eine Mindestgliederung bzw. eine genaue Struktur vor. Der Anhang hingegen ist frei von jedem Darstellungszwang. Er dient zur Korrektur, Ergänzung und Entlastung der Bilanz und G & V[15]. Die §§284-288 HBG geben Informationen wieder welche Angaben im Anhang zu machen sind.

[13] Vgl. Horschitz/Groß/Fanck (2007), S.233.
[14] Vgl. Hayn/Waldersee (2000), S.61.
[15] Vgl. Baetge (1994), S.82.

4 Sachanlagen nach IAS

4.1 Allgemein

Das IASC (International Accounting Standards Committee) wurde am 29.06.1973 in London gegründet. Es stellt eine privatrechtliche Vereinigung von rund 60 Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüfer aus rund 50 Ländern dar, die Rechnungslegungsgrundsätze, die IAS (International Accounting Standards) mit dem Ziel veröffentlichen, die Rechnungslegung der Unternehmen in diesen Ländern einander anzunähern. Das IASC wurde im Januar 2003 von dem IASB (International Accounting Standards Board) übernommen. Dabei ist das IASB ebenfalls eine privatrechtliche Organisation, die sich für die Harmonisierung der Rechnungslegungsgrundsätze einsetzt und das Ziel, eine „Vergleichbarkeit der Unternehmensberichterstattung an internationalen Kapitalmärkten[16]“zu erhöhen. Die vom IASC erhobenen IAS wurden vom IASB übernommen, welches die alten Standards überarbeitet und auch gleichzeitig neue, die so genannten IFRS (International Financial Reporting Standards), erlässt.

Ziele der IFRS-Rechnungslegung:

Die IFRS-Rechnungslegung soll dem Abschlussadressaten Aufschluss über die Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens geben. Dabei erhält der Abschlussadressat Informationen über die Veränderungen der Lage des Unternehmens und über dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit[17]. Dem Investor dienen diese Informationen bei seiner Entscheidungsfindung. Die IFRS-Regelungen gelten vor allem für börsennotierte Unternehmen, die gewillt sind Informationen Preis zu geben, um Anleger und Investoren zu gewinnen. Das Hauptziel dabei ist das Eigenkapital durch Emission neuer Anteile zu erhöhen.

Neben den IAS/IFRS gibt es die SIC Interpretationen. Diese Interpretationen leisten unter Berücksichtigung des Frameworks Hilfestellungen in Fragen der Anwendung der IFRS-Standards, die nicht ausdrücklich in den Standards selbst angesprochen sind.

[16] Zitat: Bornhofen, S. 316, 2008
[17] Zingel

Framework ist die Kurzbezeichnung für “Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements”. Im Framework werden Rahmengrundsätze und Leitlinien zur Unterstützung des Bilanzierers, des Prüfers und des Adressaten bei der Bearbeitung mit den IFRS verankert. Selbst stellt das Framework keine IFRS dar und kann daher keine Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften vorgeben (F2). Das Framework geht ausdrücklich davon aus, dass alle Anforderungen, die im Framwork formuliert sind, dann eingehalten werden, wenn die Einzelregelungen der einzelnen IFRS eingehalten werden. Es dient eher zur Weiterentwicklung und als Grundlage bereits bestehender IFRS. Da das Framework schon 1989 verabschiedet wurde und damit später als manche IFRS, kann es zu Konflikten zwischen Framework und IFRS kommen. Ist so ein Fall eingetreten, gelten ausschließlich die IFRS (F3).

Sprache:

Die IFRS werden in englischer Sprache verfasst und sind in dieser Fassung verbindlich. Zur Erleichterung der Anwendung werden sie aber von der International Accounting Standards Committee Foundation, dem Eigentümer der Rechte an den IFRS, in verschiedenen Sprachen übersetzt.

4.2 Definitionen

4.2.1 Assets

Ein Asset ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird und von dem erwartet wird, dass dem Unternehmen durch den asset ein wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

4.2.2 Liabilities

Liabilities sind alle gegenwärtigen Verpflichtungen subsumiert, die aus Ereignissen der Vergangenheit resultieren und die mit einer künftigen Belastung, d.h. einem Abfluss von wirtschaftlichen Nutzen verkörpernden Ressourcen des Unternehmens verbunden sind.

4.2.3 Equity

Das Equity ist der nach Abzug der Schulden verbleibende Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens.

4.3 Ansatzkriterien

Ein Posten, soweit es sich um Betriebsvermögen handelt und das Unternehmen mindestens wirtschaftlicher Eigentümer ist, hat zwei Stufen zu erfüllen um entweder als Asset aktiviert oder als Liability passiviert zu werden. Die erste Stufe hat dieser Posten überwunden, wenn er die Definition für einen Asset bzw. eine Liability erfüllt. Diese Voraussetzung erfüllen jedoch fast alle Posten. Um zu vermeiden, dass alle diese Posten in der Bilanz angesetzt werden, wurde eine zweite Stufe eingeführt. In dieser müssen die beiden Ansatzkriterien Probability und Reliability erfüllt werden, damit für diesen Posten eine Ansatzpflicht besteht.

4.3.1 Probability

Das Kriterium Probability ist erfüllt, wenn eine Mindestwahrscheinlichkeit von mehr als 50% besteht, dass dem Unternehmen durch den Asset ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen entsteht. Ist der Posten eine Liability muss bei dem Unternehmen mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% ein Zahlungsmittelabfluss erfolgen.

4.3.2 Reliability

Das Kriterium der Reliability ist erfüllt, wenn sich der Wert für einen Asset bzw. eine Liability verlässlich bestimmen lässt.

Werden nun die Definitionen für eine Asset bzw. eine Liability und die beiden Kriterien Probability und Reliability erfüllt, gilt eine Ansatzpflicht. Wird eines der Kriterien nicht erfüllt, so besteht ein Ansatzverbot. Nur diese beiden Möglichkeiten sind gegeben, da ein Ansatzwahlrecht in den IAS nicht vorgesehen ist[18].

Die Sachanlagen sind mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Werden die Sachanlagen selbst erstellt, so spricht man von Herstellungskosten.

4.4 Bewertung

In der Vergangenheit erhielten die IAS eine Reihe von Wahlrechten, was den Vergleich der Abschlüsse erheblich erschwerte. Mit dem Comparability Project wurden angefangen, die einzelnen Wahlrechte einzuschränken. Mit dem letzten Improvement Project wurden weitere Wahlrechte in den Standards aufgegeben. Ansatzwahlrechte sind in den IAS kaum noch gegeben. Bewertungswahlrechte

[18] Vgl. Buchholz (2002), S. 63-67.

hingegen sind noch vorhanden. Bei der Bewertung der Fremdkapitalkosten wird eine Unterteilung in die Benchmarkmethode und in die alternativ zulässige Methode vorgenommen. Bei der Benchmarkmethode werden die Fremdkapitalkosten als Aufwand gebucht. Hingegen werden sie bei der alternativ zulässigen Methode aktiviert, wenn sich die Fremdkapitalkosten auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten beziehen.
Nachfolgend werden Bewertungswahlrechten genannt:

- Die Sachanlagen werden entweder zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet oder es findet das Neubewertungsmodell statt (IAS 26.29)
- Die immateriellen Vermögensgegenstände werden entweder zu fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bewertet oder es findet das Neubewertungsmodell statt (IAS 38.72)
- Die Vorräte, die nicht in IAS 2.23 genannt werden, werden mit der gewogenen Durchschnittsbewertung bewertet oder mit dem Fifo-Verfahren (IAS 2.25). Bei in IAS 2.23 genannten Vorräten, handelt es sich um welche, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten nicht austauschbar sind, und solche Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen, die für spezielle Produkte hergestellt werden. Diese Vorräte Herstellungskosten zu bestimmen.
- Alle auf Finanzinvestitionen gehaltenen Immobilien sind nach dem Modell des beizulegenden Wertes oder nach dem Anschaffungskostenmodell zu bewerten (IAS 40.30).
- Ein marktüblicher Kauf bzw. Verkauf von finanziellen Vermögenswerten ist entweder zum Handelstag oder zu Erfüllungstag anzusetzen bzw. auszubuchen (IAS 39.38).
- Ein Unternehmen kann versicherungsmathematische Gewinne und Verluste, die in einem Korridor (Bandbreite) liegen, erfassen, es ist dazu aber nicht verpflichtet. Fallen die versicherungsmathematische Gewinne und Verluste um 10% plus oder minus aus dem Korridor, sind diese zu erfassen. Es ist aber auch gestattet das systematische Verfahren zur schnelleren Anwendung durchzuführen. Dabei werden die versicherungsmathematischen Gewinne und Verluste innerhalb und

außerhalb des Korridors sofort erfasst. Dieses systematische Verfahren muss aber dann stetig von Periode zu Periode durchgeführt werden (IAS 19.95 i.V.m. IAS 19.93).

- Hat das Tochterunternehmen ein dem Mutterunternehmen abweichendes Wirtschaftjahr, besteht ein Wahlrecht ob die Tochtergesellschaft einen Zwischenabschluss aufstellt oder dieses unterlässt (IAS 27.26f).
- Ein Partnerunternehmen kann zum Ansetzen seiner Anteile an einem gemeinschaftlich geführten Unternehmen im Konzernabschluss alternativ zur Quotenkonsolidierung die Equity-Methode verwenden (IAS 31.38)[19].

Bei dem formellen Wahlrecht besteht die Einflussnahme auf die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung sowie auf die Bilanz. Im Weiteren existieren noch folgende Wahlrechte:

- Die Gewinn- und Verlustrechnung kann in Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren dargestellt werden (IAS 1.88).
- Ermittlung des Cashflows bei laufender Geschäftstätigkeit nah der indirekten oder direkten Methode bei der Aufstellung der Kapitalflussrechnung (IAS 7.18).
- Zuordnung der Zinsen bei der Kapitalflussermittlung des Cashflows aus laufender Geschäftstätigkeit oder dem Cashflow aus Investitions- oder Finanzierungstätigkeit zuordnen (IAS 7.31)[20].

4.4.1 Anschaffungskosten

Die Anschaffungskosten werden nach IAS 16.6 definiert als der Erwerb eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes.

Alle dem Vermögensgegenstand direkt zuzurechnenden Kosten, die den Vermögensgegenstand in einen betriebsbereiten Zustand versetzen, bilden den Anschaffungspreis einer Sachanlage.

[19] Vgl. Hinz (2005), S.229-231.
[20] Vgl. Hinz (2005), S.231/232.

Die Anschaffungskosten setzen sich aus folgenden Bestandteilen zusammen (IAS 16.6c):

Anschaffungspreis
+ Anschaffungsnebenkosten (Importzölle, Einfuhrumsatzsteuer, nichterstattungsfähige Erwerbsteuern)
./. Anschaffungspreisminderungen (Boni, Rabatte, Skonti)
+ nachträgliche Anschaffungskosten
+ erwartete Aufwendungen für Abbruch, Rückbau oder Entsorgung
+ (Fremdkapitalzinsen) - Wahlrecht
+ (Fremdwährumgsdifferenzen) - Wahlrecht
+ Courtagen und Transaktionskosten bei Finanz- und Kapitalanlagen

Abb. 51: Bestandteile der Anschaffungskosten

4.4.2 Herstellungskosten

Definiert sind die Herstellungskosten in IAS 16.6 als der zur Herstellung eines Vermögenswertes entrichtete Betrag an Zahlungsmitteln oder Zahlungsmitteläquivalenten oder der beizulegende Zeitwert einer anderen Entgeltform zum Zeitpunkt des Erwerbes.

Laut IAS 16.22 sind die Herstellungskosten eines Vermögenswertes nach den Grundsätzen wie für erworbene Vermögenswerte zu ermitteln:

Kostenart	**Einbeziehungspflicht/-fähig/-verbot**
Materialeinzelkosten	Pflicht
Fertigungseinzelkosten	Pflicht
Sondereinzelkosten der Fertigung	Pflicht
Materialgemeinkosten	Pflicht
Fertigungsgemeinkosten	Pflicht

Werteverzehr des Anlagevermögens	Pflicht
Verwaltungskosten des Material- und Fertigungsbereiches sowie produktions-bezogene allgemeine Verwaltungskosten	Pflicht
Verwaltungskosten des Vertriebes	Verbot
Nicht produktionsbezogene Verwaltungskosten	Verbot
Kosten für freiwillige soziale Leistungen, soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung soweit produktionsbezogen	Pflicht
Nicht produktionsbezogene Kosten für freiwillige soziale Leistungen, soziale Einrichtungen und betriebliche Altersversorgung	Verbot
Fremdkapitalzinsen	Verbot / Wahlrecht bei qualifying asset
Substanzsteuern soweit produktionsbezogen	Pflicht
Ertragsteuern und nicht produktionsbezogene Substanzsteuern	Verbot
Kosten für Grundlagenforschung	Verbot
Kosten für Neu- und Weiterentwicklung	Pflicht
Vertriebskosten	Verbot
Leerkosten soweit nicht auf kurzfristigen Beschäftigungsschwankungen beruhend	Verbot
Lagerkosten für Fertigerzeugnisse	Verbot

Abb. 52: Bestandteile der Herstellungskosten

Fremdkapitalkosten sind Zinsen und weitere im Zusammenhang mit der Aufnahme von Fremdkapital angefallene Kosten eines Unternehmens. Ein qualifizierter Vermögenswert, ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchs- oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (IAS 23.4).

4.4.3 Abschreibung

Die Sachanlagen, egal ob angeschafft oder selbst erstellt, unterliegen einer Abnutzung. Aus diesem Grund sind Sachanlagen über die Nutzungsdauer planmäßig abzuschreiben.

Nach dem Anschaffungskostenmodell werden die Sachanlagen mit den Anschaffungskosten abzüglich der kumulierten Abschreibung und abzüglich der der kumulierten Wertminderungsaufwendungen bilanziert (IAS 16.30).
Wenn aber der beizulegende Wert einer Sachanlage verlässlich bestimmt werden kann, dann wird die Sachanlage nach IAS 16.31 mit dem Neubewertungsbetrag angesetzt.

4.4.3.1 Planmäßige Abschreibung

Die Abschreibung einer Sachanlage kann laut IAS nach verschiedenen Methoden und damit nach verschieden Nutzungsdauern mit verschiedenen Abschreibungsbeträgen erfolgen. Gestattet sind die lineare Abschreibung, die geometrisch-degressive Abschreibung und die Leistungsabschreibung (IAS 16.62). Es ist dabei die Abschreibungsmethode zu wählen, die den erwarteten Verlauf des Verbrauchs des künftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswertes durch das Unternehmen zu entsprechen hat. Ist eine Methode einmal gewählt, so ist diese beizubehalten um dem Grundsatz der Darstellungsstetigkeit zu entsprechen. Bei der geometrisch-degressiven Abschreibung muss jedoch eine Ausnahme gemacht werden, da diese Abschreibungsmethode zu keinem Restwert von null Euro führt. Ein Wechsel zur linearen Abschreibung ist unvermeidbar. Dieser Wechsel hat stattzufinden, wenn der Wert des Restbuchwertes geteilt durch die Restnutzungsdauer größer ist, als der degressive Abschreibungsbetrag. Aus bilanzpolitischen Gründen darf kein Wechsel der Abschreibungsmethode vorgenommen werden. Hier gilt der Grundsatz der Willkürfreiheit[21].

4.4.3.2 Außerplanmäßige Abschreibung

Die außerplanmäßige Abschreibung ist in IAS 36 geregelt. Diese Art der Abschreibung ist dabei grundsätzlich für jeden Vermögenswert vorzunehmen, wenn dafür die Voraussetzungen zur Absetzung gegeben sind. Ausgenommen werden die folgenden Vermögenswerte IAS 36.2:

- Vorräte,
- Vermögenswerte aus Fertigungsaufträgen,

[21] Vgl. Buchholz (2002), S.124.

- Latente Steueransprüche,
- Vermögenswerte, aus Ansprüchen an Arbeitnehmer,
- als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien, die zum beizulegenden Zeitwert bewertet werden,
- biologische Vermögenswerte aus landwirtschaftlicher Tätigkeit, die zum beizulegenden Wert abzüglich der geschätzten Veräußerungskosten bewertet werden,
- abgegrenzte Anschaffungskosten und Immaterielle Vermögenswerte, die aus den vertraglichen Rechten eines Versicherers aufgrund von Versicherungsverträgen entstehen, und in den Anwendungsbereich von IAS 4 fallen,
- langfristige Vermögenswerte, die nach IAS 5 als zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden.

Auch die Wertminderung für finanzieller Vermögenswerte ist in diesem Standard geregelt, soweit es sich bei diesen Vermögenswerten um Tochterunternehmen im Sinne des IAS 27, assoziierte Unternehmen im Sinne des IAS 28 oder um Joint Ventures im Sinne des IAS 31 handelt. Ist dies nicht gegeben, werden die finanziellen Vermögenswerte in IAS 39 geregelt.

Die Voraussetzungen für eine Wertminderung sind gegeben, wenn der erzielbare Betrag eines Vermögenswertes geringer ist als dessen Buchwert. Daher ist der erzielbare Betrag definiert als der höhere Betrag aus beizulegendem Zeitwert abzüglich der Verkaufskosten und dem Nutzungswert eines Vermögenswertes oder einer zahlungsmittelgenerierender Einheit. Grundsätzlich ist der erzielbare Betrag für jeden Vermögenswert einzeln festzustellen. Nur wenn ein Vermögenswert Mittelzuflüsse aufweisen kann, muss die zahlungsmittelgenerierende Einheit dieses Vermögenswertes ermittelt werden. Ist der erzielbare Betrag geringer als der Restbuchwert, besteht für die Wertminderung eine Abschreibungspflicht, egal ob diese Wertminderung von Dauer oder ob sie nur vorübergehend ist. Ein Beispiel für eine Wertminderung ist die technische Überholung eine Maschine.
Der außerplanmäßige Abschreibungsbetrag ist die Differenz zwischen Buchwert und dem erzielbaren Betrag. Der Abschreibungsbetrag ist dann sofort

als Aufwand in das Periodenergebnis zu übernehmen, falls ein anderer Standard nicht etwas anderes vorschreibt. Für die nachfolgenden Jahre müssen die planmäßigen Abschreibungen bzw. die Nutzungsdauer an den neuen Restbuchwert angepasst werden[22].

4.4.4 Zuschreibung

4.4.4.1 Benchmark Treatment

Die Gründe, die eine außerplanmäßige Abschreibung nötig gemacht zu haben scheinen, können entfallen. Dies ist zum Beispiel gegeben, wenn eine Produktionsreihe beendet worden ist für die man eine Spezialmaschine verwendet hatte. Die Maschine wurde außerplanmäßig abgeschrieben, da man keine Verwendung mehr für sie hatte. Es stellt sich nun aber heraus, dass das Unternehmen einen Auftrag für eine weitere Produktionsreihe erhalten hat, die mit dieser Maschine gefertigt werden kann. Tritt so ein Fall ein, besteht eine Zuschreibungspflicht. Die Zuschreibung darf jedoch nicht die fortgeführten Anschaffungskosten übersteigen.

Diese Art der Zuschreibung kann stattfinden, wenn eine Wertminderung nur vorübergehend war, der erzielbare Betrag höher als der Restbuchwert ist und vorher eine außerplanmäßige Abschreibung stattgefunden hat.

4.4.4.2 Allowed alternative Treatment

Wird die Neubewertung angewendet, muss am Ende jedes Veranlagungszeitraumes der Buchwert und die Nutzungsdauer der Anlage überprüft werden und festgestellt werden, ob sie noch im Rahmen der ersten Einschätzung liegen. Sollte dies nicht der Fall sein, so muss eine Anpassung im Sinne der IAS 8.5 vorgenommen werden (IAS16.51). Die Nutzungsdauer der Anlage kann also variieren. Die Schätzung der Nutzungsdauer und des Buchwertes am Ende jeder Periode dürfte Probleme bereiten, wenn nichts Vergleichbares ohne weiteres auf dem Markt zu finden sein wird. Diese eben beschriebene jährliche Neubestimmung ist Bedingung für das Neubewertungsmodell (IAS 16.31).

Die Neubewertungsmethode nach IAS 16 kann angewandt werden, wenn keine außerplanmäßigen Abschreibungen vorgenommen wurden. Es findet eine

[22] Vgl. Buchholz (2002), S.125.

Neubewertung der Sachanlage statt, wobei diese Art der Bewertung regelmäßig durchgeführt werden muss. Eine Vermischung der benchmark Treatment Methode und der allowed alternative Treatment Methode ist nicht zulässig, da die Neubewertung für alle Sachanlagen durchgeführt werden muss, wenn man sich einmal dafür entschieden hat. Es darf sich nicht auf einen einzelnen Posten beschränkt werden. Durch die ständige Neubewertung soll vermieden werden, dass ein Vermögenswert überbewertet wird.
Dieser Standard ist auf alle Sachanlagen anzuwenden, soweit in keinem anderer Standard etwas anderes vorschreibt. Ausnahmen bzgl. dieses Standards bilden:

- Sachanlagen, gemäß IAS 5 die zur Veräußerung gehalten klassifiziert werden,
- biologische Vermögenswerte, die mit einer landwirtschaftlichen Tätigkeit in, Zusammenhang stehen,
- der Ansatz und die Bewertung von Vermögenswerten aus Exploration und Evaluierung,
- Abbau- und Schürfrechte sowie Bodenschätze wie Öl, Gas und ähnliche nichtregenerierende Ressourcen.

Findet eine Neubewertung statt, so sind folgende Angaben nach IAS 16.77 zu machen:

a den Stichtag der Neubewertung,

b ob ein unabhängiger Gutachter hinzugezogen wurde,

c Methoden und wesentliche Annahmen, die zur Schätzung des beizulegenden Zeitwertes der Gegenstände geführt haben,

d der Umfang, in dem die beizulegenden Zeitwerte der Gegenstände unter

Bezugnahme auf die in einem aktiven Markt beobachteten Preise oder auf kürzlich zu marktüblichen Bedingungen getätigte Transaktionen direkt ermittelt wurden, oder ob andere Bewertungsmethoden zur Schätzung genutzt wurden,

e für jede neubewertete Gruppe von Sachanlagen den Buchwert, der angesetzt worden wären und

f die Neubewertungsrücklage mit Angabe der Veränderung in der Periode und eventuell bestehender Ausschüttungsbeschränkungen an die Anteilseigner.

4.5 Ausweis nach IAS

In den IAS ist keine genaue Anweisung vorhanden, wie die Bilanz darzustellen ist. Es gibt lediglich eine Mindestgliederung.

Grundsätzlich bestehen zwei Gliederungsarten. Auf der einen Seite besteht die Möglichkeit die Bilanz nach der Fristigkeit der Vermögensgegenstände und Schulden zu gliedern. Auf der andern Seite kann die Bilanz nach der Liquidität der Vermögensgegenstände und Schulden aufgestellt werden. In IAS 1 wird vorgeschlagen die Variante nach der Fristigkeit zu wählen, es sei denn, dass die Darstellung nach der Liquidität relevanter und zuverlässiger ist. IAS 1 hält aber auch eine Kombination der beiden Varianten für nicht ausgeschlossen, wenn dadurch relevante und zuverlässige Informationen gewonnen werden (IAS 1.55). Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn das Unternehmen in verschiedenen Geschäftsfeldern tätig ist.

Mögliches Bilanzgliederungsschema:

Aktiva	Passiva
Langfristige Vermögenswerte	
Sachanlagen	
Immaterielle Vermögensgegenstände	**Eigenkapital und Rücklagen**
Als Finanzinvestitionen gehaltene Immobilien	Gezeichnetes Kapital
At-equity-Beteiligungen	Rücklagen
Aktivische latente Steuern	Minderheitsanteile
Kurzfristige Vermögenswerte	**Langfristiges Fremdkapital**
Vorräte	Langfristige finanzielle Verpflichtungen
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	Sonstige langfristige Rückstellungen
Sonstige kurzfristige finanzielle Vermögenswerte	Passivische latente Steuern
Steuerforderungen	**Kurzfristiges Fremdkapital**
Sonstige kurzfristige nicht finanzielle Vermögenswerte	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen und sonstige kurzfristige Verbindlichkeiten
Zahlungsmittel und -äquivalente	Kurzfristige finanzielle Verbindlichkeiten
Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vemögenswerte und aufzugenbende Geschäftsbereiche	Sonstige urzfirsitge Rückstllungen
Zur Veräußerung gehaltene Vermögensgruppen	Steuerschulden
	Veräußerungsgruppe zugeordnete Schulden
Summe Vermögenswerte	**Summe Eigenkapital und Schulden**

Abb. 53: Mögliches Bilanzgliederungsschema nach IFRS

Des Weiteren kann die Bilanz in Kontoform oder Staffelform aufgestellt werden. Auch zu diesem Punkt legen sich die IAS nicht eindeutig fest. Hat sich das Unternehmen jedoch einmal für eine Variante entschieden. Ist diese Form beizubehalten.

Wird bei der Aufstellung der Bilanz die Variante der Fristigkeit gewählt, müssen sowohl das Vermögen als auch die Schulden in langfristig und kurzfristig untergliedert werden (IAS 1.51)[23].

Neben den Angaben zur Mindestgliederung gibt es in den IFRS genauere Rechnungen, um die Bilanzpositionen besser nachvollziehen zu können. Diese

[23] Vgl. Hinz (2005), S.166/167.

Überleitungsrechnungen sind vor allem für Rückstellungen, immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen vorhanden[24].

Für Sachanlagen sind nach IAS 16.73 folgende Abgaben zu erfassen:

- die Bewertungsgrundlagen für die Bestimmung des Bruttobuchwertes der Anschaffungs- und Herstellungskosten,
- die verwendete Abschreibungsmethode,
- die zu Grunde gelegten Nutzungsdauern und Abschreibungssätze,
- der Bruttobuchwert und die kumulierten Abschreibungen zu Beginn und am Ende einer Periode.

[24] Vgl. Hinz (2005), S.172.

5 Schlussbetrachtung

Die Josef Konstan GmbH wird die Produktionsanlage mit den höchst möglichen Herstellungskosten ansetzen. Konkret bedeutet dies, dass beim Jahresabschluss nach HGB 325.200,00 € als Herstellungskosten anzusetzen sind. Nach IFRS werden aber nur 321.200,00 € angesetzt, da das Unternehmen nach der allowed treatment method bilanziert. Hauptziel des Unternehmens bei der Gestaltung des Jahresabschlusses war es, das Anlagevermögen so hoch wie möglich zu bewerten und den Gewinn zu maximieren, um Investoren zu gewinnen. Um die Gewinnmaximierung zu erreichen, musste die Abschreibungsmethode gewählt werden, die die geringsten Abschreibungsbeträge aufweist. In dem Fall ist dies die Leistungsabschreibung. Der Abschreibungsbetrag beläuft sich nach HGB auf 20.036,52€ und nach IFRS auf 19.790,06€.

Diese Abschreibungsart muss jedoch über die Nutzungsdauer beibehalten werden bzw. kann auf die lineare Abschreibung übergehen.

Auf Grund der Gebote, Verbote, Wahlrechte und Hilfen zur Bilanzierung und Bewertung entstehen bei der Erstellung des Jahresabschlusses der Josef Konstan GmbH Darstellungsalternativen, die eine Vergleichbarkeit erschweren und die Notwendigkeit hervorrufen, sich für eine Alternative zu entscheiden.

Abzuwarten bleibt daher die Entwicklung zum Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG). Ziel des BilMoG ist die Stärkung der Informationsfunktion des HGB-Bilanzrecht sowie eine einfachere und kostengünstigere Variante zu den bestehenden internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen zu finden.

Auf Grund der aktuellen Finanzkrise werden die Expertenanhörungen im Rechtsausschuss immer weiter hinausgezögert, so dass man davon ausgehen kann, dass eine Verabschiedung des BilMoG frühestens im ersten Quartal 2009 sowie eine Anwendung der Regelungen erst ab 2010 eintreten wird.

II Begriffserklärungen

Begriff	Übersetzung
Account	Konto
Allowed alternative Treatment	alternativ zulässige Methode
Asset	Vermögenswert
Asset side	Aktivseite
Balance Sheet	Bilanz
Benchmark Treatment	Bilanzierungsgrundfall
Carrying Amount	Restbuchwert
Consistency	Stetigkeitsprinzip
Costs of Conversion	Herstellungskosten
Costs of Purchase	Anschaffungskosten
Current Costs	Wiederbeschaffungskosten
Despreciation Expenses	Abschreibungen
Diminishin balance Method Abschreibung	geometrisch-degressive
Faire Value	beizulegender Wert
Framework	Rahmenkonzept
Historical Costs	historische AK bzw. HK
Impairment Tests	Niederstwertprinzip
Recoverable Amount	erzielbarer Ertrag
Revaluation model	Neubewertungsmodell
Subsequent expenditures	nachträgliche AK
Sum of the units Method	Leistungabschreibung
Straight line method	lineare Abschreibung

III Abkürzungsverzeichnis

AK	-	Anschaffungskosten
außerplanm.	-	außerplanmäßige
AV	-	Anlagevermögen
bzgl.	-	bezüglich
bzw.	-	beziehungsweise
d.h.	-	das heißt
EU	-	Einzelunternehmen
geom.-degr.	-	geometrisch-degressiv
GoB	-	Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung
G&V	-	Gewinn- und Verlustrechnung
HK	-	Herstellungskosten
i.H.v.	-	in Höhe von
KapG	-	Kapitalgesellschaft
lin.	-	linear
ND	-	Nutzungsdauer
PersG	-	Personengesellschaft
WOG	-	Wertobergrenze
WUG	-	Wertuntergrenze

IV Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Ermittlung der Herstellungskosten nach HGB.....8
Abb. 2: Ermittlung des lineareren Abschreibungsbetrages.....13
Abb. 3: lineare Abschreibung bei WUG nach HGB.....13
Abb. 4: lineare Abschreibung bei WOG nach HGB.....14
Abb. 5: geometrisch - degressive Abschreibung bei WUG nach HGB.....15
Abb. 6: geometrisch - degressive Abschreibung bei WOG nach HGB.....16
Abb. 7: leistungsbedingte Abschreibung bei WUG nach HGB.....18
Abb. 8: leistungsbedingte Abschreibung bei WOG nach HGB.....18
Abb. 9: außerplanm. lin. Abschreibung nach HGB mit WUG 21
Abb. 10: außerplanm. lin. Abschreibung nach HGB mit WOG 22
Abb. 11: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG 22
Abb. 12: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG 22
Abb. 13: außerplanm. Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG 23
Abb. 14: außerplanm. Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG 23
Abb. 15: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach HGB mit WUG 24
Abb. 16: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach HGB mit WOG 25
Abb. 17: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG …26
Abb. 18: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG …26
Abb. 19: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG 27
Abb. 20: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG 28
Abb. 21: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach HGB mit WUG 29
Abb. 22: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach HGB mit WOG 29
Abb. 23: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WUG 30
Abb. 24: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach HGB mit WOG 31
Abb. 25: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WUG …31
Abb. 26: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach HGB mit WOG …32
Abb. 27: Zusammensetzung der Herstellungskosten nach IFRS.....36
Abb. 28: lineare Abschreibung nach IFRS mit WUG.....39
Abb. 29: geometrisch-degressive Abschreibung nach IFRS mit WUG.....40
Abb. 30: Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG.....41
Abb. 31: außerplanm. lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG.....43
Abb. 32: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG.....43
Abb. 33: außerplanm. Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG.....43
Abb. 34: Zuschreibung bei lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG.....44
Abb. 35: Zuschreibung bei geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG.…45
Abb. 36: Zuschreibung bei Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG.……46
Abb. 37: nachträgliche HK bei lin. Abschreibung nach IFRS mit WUG.....47
Abb. 38: nachträgliche HK bei geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WUG 47
Abb. 39: nachträgliche HK bei Leistungsabschreibung nach IFRS mit WUG....48
Abb. 40: lin. Abschreibung nach IFRS mit WOG.....49
Abb. 41: geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WOG.....50
Abb. 42: Leistungsabschreibung nach IFRS mit WOG.....50
Abb. 43: außerplanm. lin. Abschreibung nach IFRS mit WOG.....51
Abb. 44: außerplanm. geom.-degr. Abschreibung nach IFRS mit WOG.....51
Abb. 45: außerplanm. Leistungsabschreibung nach IFRS mit WOG.....52
Abb. 46: Entscheidungsschema zum Bilanzansatz.....54

Abb. 48: Beispiele Anschaffungsnebenkosten.....59
Abb. 49: Beispiele Anschaffungskostenminderung.....59
Abb. 50: Beispiele nachträgliche Anschaffungskosten.....60
Abb. 51: Bestandteile der Anschaffungskosten 68
Abb. 52: Bestandteile der Herstellungskosten 69
Abb. 53: Mögliches Bilanzgliederungsschema nach IFRS.....75

V Literaturverzeichnis

Baetge: Bilanzen, 3. Auflage, IDW-Verlag Düsseldorf, 1994

Bähr/ Fischer-Winkelmann: Buchführung und Jahresabschluss, 6. überarbeitete Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th.- Gabler /GWV Fachverlage GmbH Wiesbaden, 1998

Bornhofen: Buchführung 2 Datev-Kontenrahmen 2007, Abschlüsse nach Handels- und Steuerrecht Betriebswirtschaftliche Auswertung Vergleich mit IAS/IFRS, 19. überarbeitete Auflage, Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th.- Gabler /GWV Fachverlage GmbH Wiesbaden, 2008

Buchholz: Internationale Rechnungslegung, Die Vorschriften nach IAS, HGB und US-GAAP im Vergleich - mit Aufgaben und Lösungen, 2. vollständig überarbeitete und ergänzte Auflage, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. Bielefeld, 2002

Coenenberg: Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, Betriebswirtschaftliche handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS und US-GAAP, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2005

Hinz: Rechnungslegung nach IFRS : Konzept, Grundlagen und erstmalige Anwendung, Vahlen München, 2005

Hayn/ Waldersee: IAS / US-GAAP / HGB im Vergleich, Synoptische Darstellung für den Einzel- und Konzernabschluss, 2. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2000

Horschitz/ Groß/ Fanck: Bilanzsteuerrecht und Buchführung, Finanz und Steuern Band 1, 11. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2007

VI Erklärung zur selbständigen Anfertigung der Arbeit

Erklärung:

Ich erkläre, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und nur unter Verwendung der angegebenen Literatur und Hilfsmittel angefertigt habe.

Chemnitz, den 08.02.2009

Maika Gechert