

Fachgebiet:

Internationales Rechnungswesen
– Einzelabschluss nach IFRS / US-GAAP –

Lehrbrief 2 / IFRS

➤ Ansatz und Bewertung von Sachanlagen (IAS 16)

Verfasser:

Dipl.-Kfm. Dr. Silke Peemöller, Steuerberaterin

© 2014 WIRTSCHAFTScampus

Dr. Peemöller GmbH
Hauptstraße 50
97299 Zell

Alle Rechte vorbehalten. Die Schulungsunterlagen der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH sind ausschließlich für Teilnehmer zum persönlichen Gebrauch bestimmt. Ohne ausdrückliche schriftliche Genehmigung der WIRTSCHAFTScampus Dr. Peemöller GmbH ist jede Reproduktion/Digitalisierung/Vervielfältigung/Verbreitung von Schulungsunterlagen – auch auszugsweise – in jedweder Form sowie die Weitergabe an Dritte unzulässig und berechtigt zum Schadensersatz. Dasselbe gilt für das Recht der öffentlichen Wiedergabe.

Zusatzqualifikation
Bilanzbuchhaltung International

Lernziel:

Schwerpunktthema im Lehrbrief 2/IFRS ist das Thema Sachanlagen. Sie sollen nach dem Durcharbeiten in der Lage sein, das Sachanlagevermögen nach IFRS / US-GAAP zu bilanzieren und entsprechende Wahlrechte auszuüben.

Achten Sie beim Durcharbeiten darauf, alle relevanten Fundstellen in Ihrem IFRS-Band nachzulesen und wichtige Passagen zu markieren. In der Prüfung finden Sie sich dann viel leichter in Ihrem IFRS-Band zurecht.

Hinweis für die Prüfung:

- Es ist nicht zulässig, Worte oder Sätze in den IFRS-Band zu schreiben!
- Sie benötigen für die Bearbeitung dieses und der folgenden Lehrbriefe einen Taschenrechner, mit dem Sie Potenzrechnung (x^y -Taste) durchführen können. Rechnen Sie die Übungsbeispiele sorgfältig nach.

Am Ende des Lehrbriefes finden Sie zwei Übungsaufgaben, die Ihnen zeigen, ob Sie den Inhalt des Lehrbriefes verstanden haben, und ob Sie den Inhalt auch anwenden können.

Viel Spaß beim Durcharbeiten!

Ihr Wirtschaftscampus-Team!

3.2	Sachanlagen (Property, Plant und Equipment)	1
3.2.1	Zugangsbewertung	1
3.2.2	Folgebewertung.....	9
3.2.3	Abgänge	26
	Lösungen zu den Kontrollaufgaben.....	27
	Fragen und Aufgaben zu Lehrbrief 2	29
	Lösungen zu Fragen und Aufgaben aus Lehrbrief 1	30

3.2 Sachanlagen (Property, Plant und Equipment)

3.2.1 Zugangsbewertung

-
-
-

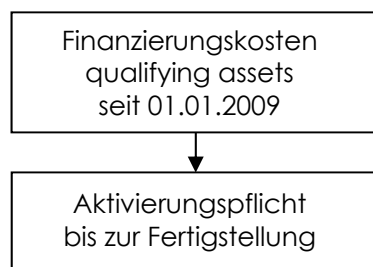
▪ Finanzierungskosten

Besonderheiten existieren für die Einbeziehung von Finanzierungskosten. Zinsaufwendungen für Darlehen, die der Finanzierung von Assets dienen, werden im Grundfall als Aufwand behandelt. Liegt jedoch ein qualifying asset vor, besteht die Pflicht zur Aktivierung (IAS 23.8). Ein qualifying asset (qualifizierter Vermögenswert) lässt sich wie folgt definieren: **Vermögenswert, der erst nach längerer Zeit betriebsbereit ist (IAS 23.5 und IAS 23.7 Beispiele).**

Zu IAS 23 fehlt eine Definition des Begriffs „beträchtlicher Zeitraum“, sodass hier eine Abgrenzung durch das Unternehmen erfolgen muss. Hier sollen bereits Zeiträume von 3 Monaten als beträchtlicher Zeitraum verstanden werden.

Im Unternehmen müssen noch weitere Anstrengungen unternommen werden, damit ein qualifying asset nutzbar wird. Nach der Beschaffung kann der Vermögenswert noch nicht direkt im Unternehmen eingesetzt werden.

Die nachfolgende Abbildung fasst die Ausführungen hinsichtlich der Behandlung von Finanzierungskosten zusammen:



Finanzierungs-
kosten

qualifying asset





Kontrollaufgabe 10:

Die Future AG erwirbt zum 01. Juli 13 eine maschinelle Anlage zu einem Preis von 250.000 € zzgl. MwSt. Im Kaufvertrag ist vereinbart, dass die Future AG die Kosten für den Transport zu ihrem Werk tragen muss. Der beauftragte Spediteur liefert die Anlage im August 13 und stellt 3.000 € zzgl. MwSt in Rechnung. Durch Montagearbeiten entstehen der Future AG im September, Oktober und November 13 Kosten in Höhe von 8.000 €. Da die Montage erst im Februar 14 abgeschlossen ist, erfolgt die Inbetriebnahme der Maschine erst ab 01. März 14.

Die Future AG hat die Maschine in voller Höhe fremdfinanziert. Für das Jahr 13 sind anteilig Zinsen in Höhe von 8.750 € und für 14 Zinsen in Höhe von insgesamt 17.500 € angefallen.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Anschaffungskosten der Maschine nach IAS 16.15.

Lösung:

-
-
-

-
-
-

3.2.2 Folgebewertung

▪ IFRS

Da Sachanlagen der Abnutzung unterliegen, müssen sie abgeschrieben werden. In der Praxis erfolgt die Abschreibung i.d.R. monatsgenau und beginnt ab dem Zeitpunkt, in dem der Gegenstand betriebsbereit ist (IAS 16.55).

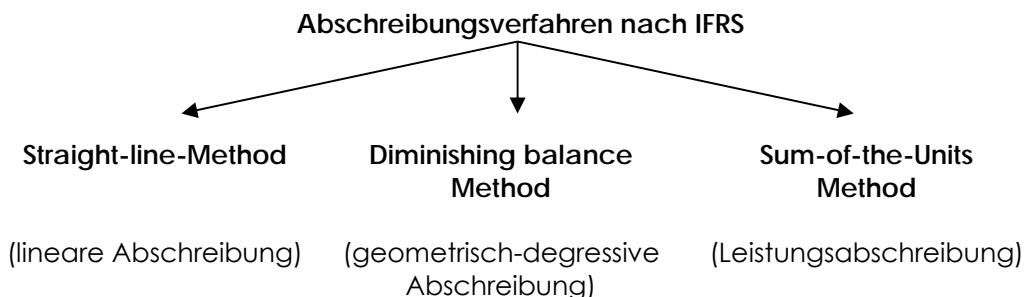
Keine Erwähnung finden

- GWG's
- Sammelposten
- Festwerte

Solche Wertansätze können unter Beachtung der relevance u.U. fortgeführt werden.

→ Planmäßige Abschreibungen (depreciation)

Die Höhe der Abschreibung einer Periode wird – neben dem Ausgangswert – im Wesentlichen von den Abschreibungsverfahren und von der Nutzungsdauer bestimmt. Das Ziel der Abschreibungsverrechnung ist die möglichst periodengerechte Aufwandsverteilung. Hierdurch wird der richtige Vermögens- und Erfolgsausweis gewährleistet. Folgende Abschreibungsverfahren sind anwendbar.



Ziel: periodengerechte Aufwandsverteilung (IAS 16.62)

Die Abschreibung erfolgt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, eine Bindung an steuerliche AfA-Tabellen besteht nicht (IAS 16.62).

Grundsätzlich muss die einmal gewählte Abschreibungsmethode beibehalten werden. Das Stetigkeitsprinzip ist zu beachten. Ein Wechsel der Abschreibungsmethode kann jedoch für eine bessere Aufwandsverteilung notwendig werden (IAS 16.62). Bei der geometrisch-degressiven Abschreibungsmethode muss im Regelfall ein Wechsel erfolgen, da diese Methode nicht zum Restwert null führt. Der Methodenwechsel ist systembedingt. Ein Wechsel darf jedoch nicht aus bilanzpolitischen Gründen erfolgen. Der Grundsatz der Willkürfreiheit ist zu beachten.

Gem. IAS 16.51 ist die Nutzungsdauer mindestens jährlich zu überprüfen. Gem. IAS 16.61 ist auch die Abschreibungsmethode zu überprüfen. Ein Wechsel der Abschreibungsmethode und eine Änderung der Nutzungsdauer sind als Änderung von Schätzungen zu behandeln. Der Anpassungseffekt ist erfolgswirksam zu verrechnen (IAS 8.36). Wesentliche Auswirkungen lösen eine Angabe in den notes aus (IAS 16.51; 16.61 i.V.m. 8.39).

Folgebewertung

Abschreibung

Abschreibungsverfahren



Methodenwechsel



Kontrollaufgabe 11:

Die Future AG erwirbt Anfang 14 einen Firmenwagen mit Anschaffungskosten von 50.000 €. Die Nutzungsdauer beträgt fünf Jahre. Aus Erfahrung weiß die AG, dass im ersten Jahr mit einem hohen (30%) und in den Folgejahren mit einem konstanten Wertverlust zu rechnen ist.

Aufgabe:

Wie hoch sind die Abschreibungsbeträge?

Lösung:

Die Nutzungsdauer (useful life) eines assets ist vom bilanzierenden Unternehmen möglichst willkürfrei festzulegen. Hierbei kommt es im Wesentlichen auf das Investitionsverhalten des bilanzierenden Unternehmens an. Werden Anlagen, die nach den Herstellerangaben eine technische Nutzungsdauer von acht Jahren aufweisen, in einem Unternehmen bereits nach vier Jahren ausgetauscht, ist die kürzere Nutzungsdauer als relevant anzusehen. In diesem Fall ist ein verbleibender Restwert bei der Abschreibung gem. IAS 16.53 zu berücksichtigen.

Gem. IAS 16.43 – 16.47 sind Komponenten einer einheitlichen Sachanlage unterschiedlich abzuschreiben, wenn sie unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen.

-
-
-

→ Zuschreibungen**Fortgeführte Anschaffungskosten Methode „cost model“ IAS 16.30**

Die Gründe, die für eine außerplanmäßige Abschreibung maßgeblich waren, können im Nachhinein wieder entfallen. Das Unternehmen hat zu prüfen, ob ein Anhaltspunkt für eine Wertaufholung vorliegt (IAS 36.110).

Eine Produktionsanlage wurde außerplanmäßig abgeschrieben, weil Gerüchte über eine Gesundheitsgefährdung durch die gefertigten Produkte auftraten. Im Nachhinein wird festgestellt, dass die Produkte unbedenklich sind, sodass die Produktion wieder aufgenommen wird und der Wert der Produktionsanlage wieder steigt. In diesem Fall muss eine Zuschreibung gem. IAS 36.114 vorgenommen werden (Zuschreibungspflicht). Der max. Betrag, auf den zugeschrieben werden kann, sind gem. IAS 36.117 die fortgeführten historical costs (ohne Berücksichtigung der außerplanmäßigen Abschreibungen). Die Zuschreibung ist gem. IAS 36.119 sofort als Ertrag in der GuV-Rechnung zu erfassen.



Nutzungsdauer



Zuschreibungen
nach IFRS



Kontrollaufgabe 12:

Der Restbuchwert einer Produktionsanlage beträgt nach einer außerplanmäßigen Abschreibung 100.000 €. Im Folgejahr ist der recoverable amount auf 130.000 € angestiegen. Die fortgeführten Anschaffungskosten betragen im Fall a) 140.000 € und im Fall b) 120.000 €.

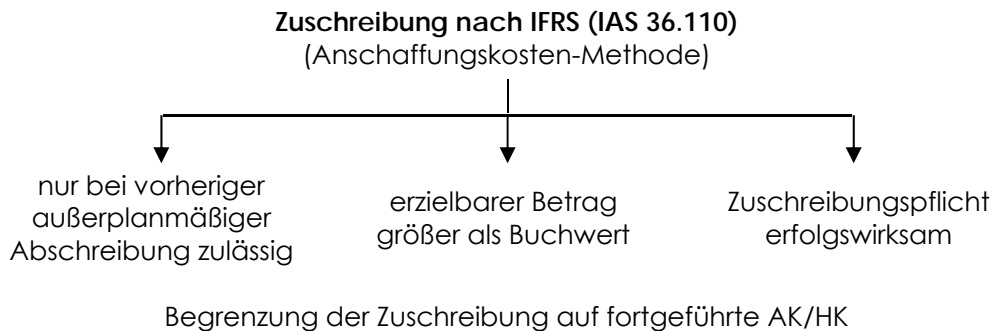
Aufgabe:

Führen Sie die Bewertung der Produktionsanlage durch.

Lösung:



Die folgende Abbildung fasst die Ausführungen über Zuschreibungen nach IFRS (Anschaffungskostenmodell) zusammen:



Das Unternehmen hat ebenso wie für einzelne Vermögenswerte auch für CGU's zu überprüfen, ob eine Wertaufholung vorliegt. Die Wertaufholung ist dabei auf die Vermögenswerte proportional zu ihren Buchwerten zuzuordnen (IAS 36.122). Eine Wertaufholung beim goodwill ist nicht zulässig (IAS 36.124).

▪ **HGB:**

Handelsrechtlich gilt nach § 253 Abs. 5 HGB für **alle Kaufleute eine Zuschreibungspflicht** (Wertaufholungsgebot). Niedrigere Wertansätze dürfen nicht mehr beibehalten werden, wenn die Gründe dafür nicht mehr bestehen. Ausgenommen vom Wertaufholungsgebot ist jedoch der Geschäfts- oder Firmenwert, für den ein Wertaufholungsverbot gilt. Die Grenze der Wertaufholung bilden ebenfalls die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Wertaufholungsgebot nach HGB

Aus Anteilseignersicht lässt sich festhalten, dass die Vorschriften nach IFRS grundsätzlich konsequenter sind als die handelsrechtlichen Regelungen, da keine Wahlrechte bestehen. Nach IFRS sind außerplanmäßige Abschreibungen unabhängig von der Dauer der Wertminderung vorzunehmen. Zuschreibungen sind vorzunehmen, wenn der Wert wieder gestiegen ist.

Zuschreibungen im Sachanlagevermögen nach IAS 16

Anschaffungskostenmethode „cost model“

- nur bei vorheriger außerplanmäßiger Abschreibung
- erzielbarer Betrag muss größer sein als der Buchwert
- Zuschreibungspflicht
- max. Zuschreibungsbetrag: Fortgeführte historical cost
- Erfolgswirksamkeit

Neubewertungsmethode „revaluation model“

- keine vorherige außerplanmäßige Abschreibung erforderlich
- fair value muss größer sein als der Buchwert
- Erfolgswirksamkeit bzw. -neutralität ist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft



Neubewertungsmethode

Im Rahmen des Neubewertungsmodells können Zuschreibungen über den Buchwert vorgenommen werden, auch wenn keine vorübergehende außerplanmäßige Abschreibung erfolgte (IAS 16.31). Es findet eine Neubewertung der Sachanlagen (revaluation) statt. Entscheidet sich ein Unternehmen für die **Neubewertungsmethode**, müssen in regelmäßigen Zeitabständen (alle 3 oder 5 Jahre, IAS 16.34) Neubewertungen vorgenommen werden. Hierdurch soll eine Überbewertung von assets vermieden werden.

Die Neubewertungsmethode darf nicht auf einzelne Posten der Sachanlagen beschränkt werden, sondern muss eine gesamte Gruppe, wie z.B. sämtliche Maschinen, Flugzeuge oder Fahrzeuge, umfassen. Die Bewertung der Anlage 1 nach Anschaffungskostenmodell und der Anlage 2 nach Neubewertungsmodell ist somit unzulässig (IAS 16.36).

Ist bei einer Neubewertung der Fair Value höher als der Buchwert, wird dieser angesetzt. Der in **IAS 16.6 definierte beizulegende Zeitwert** ist der Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zwischen Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswerts eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt wurde. Der Fair Value ist ein **Marktwert**, wobei grds. der **Abatzmarkt** relevant ist. Für Grundstücke und Gebäude ist vom Marktwert auszugehen, der üblicherweise vom Sachverständigen zu ermitteln ist. Eine besondere Bewertungsmethode, z.B. Ertragswertverfahren etc. enthalten die IFRS nicht, so dass grundsätzlich alle Verfahren zulässig sind. Zu Einzelheiten vgl. IFRS 13 Ermittlung des beizulegenden Zeitwerts.

Lässt sich ein Veräußerungspreis nicht ermitteln, kommen die Wiederbeschaffungskosten als alternativer Wertmaßstab in Betracht. Der Fair Value kann somit auch als beizulegender Wert interpretiert werden.

Beispiel:

AK einer technischen Anlage 1 Mio. €
Nutzungsdauer 10 Jahre
lineare Abschreibung

Nach 4 Jahren betragen die Wiederbeschaffungskosten einer funktionsgleichen Anlage 30% mehr.

Neubewertungsmethode



Marktwert

Aufgabe:

Ermitteln Sie den Neubewertungsbetrag!

Lösung:

Restbuchwert: 600.000 €
 fortgef. Wiederbeschaffungskosten: 1.300.000 €
 ./. 520.000 € kumulierte Abschreibung (4 J.)
 780.000 €

⇒ Aufwertung um 180.000 €

Ziel der Neubewertungsmethode ist, eine fair value Bewertung der Sachanlage zu ermöglichen. Die Behandlung latenter Steuern in Zusammenhang mit der Neubewertungsmethode wird später dargestellt (vgl. latente Steuern).

Beispiel:

Der Buchwert einer Produktionsanlage beträgt am 31.12.14 100.000 €. Der fair value (Veräußerungspreis) beläuft sich laut Gutachter auf 150.000 €. Die Restnutzungsdauer der Anlage ist fünf Jahre, wobei eine gleichmäßige Entwertung stattfindet. Im Unternehmen befinden sich sonst keine Produktionsanlagen.

Aufgabe:

Führen Sie eine Neubewertung zum 31.12.14 durch und ermitteln Sie den Restbuchwert 31.12.15. Stellen Sie Alternativen zur Behandlung der Neubewertungsrücklage dar.

Lösung:

Nach der Neubewertungsmethode darf die Anlage mit 150.000 € bewertet werden.

Die Zuschreibung von 50.000 € erfolgt jedoch nicht über die GuV-Rechnung, sondern direkt über eine spezielle Rücklage im Eigenkapital, die als **Neubewertungsrücklage** (revaluation surplus) bezeichnet wird. Durch dieses Verfahren ergibt sich kein Ertrag in der GuV – die **Zuschreibung ist im sonstigen Ergebnis (oci) auszuweisen** (IAS 16.39). Der Grundsatz, dass Vermögens- und Erfolgsänderungen im Regelfall gleich verlaufen, wird hierbei durchbrochen.

in 13: Produktionsanlage an Neubewertungsrücklage 50.000 €

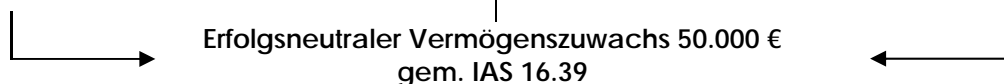


Neubewertungsrücklage

sonstiges Ergebnis

statement of financial position at 31.12.14

property, plant, equipment	100.000	equity	100.000
Zuschreibung	50.000	revaluation surplus	50.000



Im Folgejahr sind die Abschreibungen vom Neubewertungsbetrag zu berechnen. Eine genaue Regelung fehlt jedoch in den IFRS (IAS 16.50).

Die Abschreibungen sind grundsätzlich planmäßig über die Restnutzungsdauer vorzunehmen. Die planmäßige Abschreibung ist erfolgswirksam zu erfassen. Für die Behandlung der Neubewertungsrücklage besteht ein Wahlrecht (IAS 16.41):

- Stehen lassen bis Abgang des Vermögenswertes
- anteilige Realisierung in Höhe der Abschreibungsdifferenz

Wahlrecht

Die Buchung lautet immer:

Neubewertungsrücklage an Gewinnrücklage

Fortführung Lösung:

in 15: Abschreibung an Produktionsanlage 30.000 €

RBW 31.12.15	120.000 €
neue Abschreibung	30.000 €
alte Abschreibung	<u>20.000 €</u>
Abschreibungsdifferenz	10.000 €

Wahlrecht:

Neubewertungsrücklage an Gewinnrücklage 10.000 €

Bei Anwendung der Neubewertungsmethode werden nicht immer gestiegene fair values festzustellen sein.

Da für die Bewertung von Sachanlagen neben IAS 16 auch IAS 36 relevant ist, können sich **außerplanmäßige Wertminderungen** in zwei Fällen ergeben.

- Bei der Neubewertung nach 3 Jahren: gesunkener fair value
- Beim Impairment-Test: gesunkener recoverable amount

Die bilanzielle Behandlung ist identisch. **Zunächst** ist eine vorhandene **Neubewertungsrücklage teilweise oder ganz aufzulösen** (Buchungssatz: revaluation surplus an property, plant, equipment). Ist der fair value danach immer noch niedriger als der Buchwert, wird die Differenz als Aufwand verrechnet (IAS 16.40).

Merke:

Erst Rücklagenauflösung – dann Aufwandsverrechnung!

Entfallen in einem späteren Zeitpunkt die Abschreibungsgründe, ist **in Höhe der vorhergehenden außerplanmäßigen Abschreibung** eine **erfolgswirksame Verrechnung** vorzunehmen. Der vorher verrechnete Aufwand wird quasi storniert. Der darüber hinausgehende Betrag wird wieder erfolgsneutral behandelt und in eine Neubewertungsrücklage eingestellt (IAS 16.39).

Kontrollaufgabe 13:

Zum 31.12.13 gilt für ein asset:

Buchwert 150.000 €, Neubewertungsrücklage 50.000 €. Der fair value ist zu diesem Zeitpunkt auf 90.000 € gesunken. Die Restnutzungsdauer beträgt noch vier Jahre. Am 31.12.14 beträgt der fair value 98.000 €.

Aufgabe:

Führen Sie eine Bewertung des assets für die Jahre 13 und 14 durch.

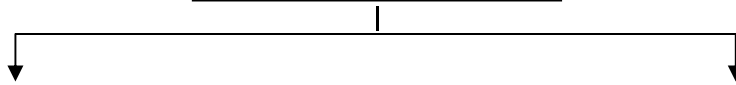
Lösung:

Wertminderung
bei Neubewer-
tungsmethode



Zuschreibung bei Neubewertungsmethode „revaluation model“ IAS 16.39

fair value > Buchwert



Zuschreibung bei Neubewertungsmethode

ohne außerplanmäßige Abschreibung - erfolgsneutral (revaluation surplus)	mit außerplanmäßiger Abschreibung - Vorheriger Aufwand → Ertrag - Rest → erfolgsneutral
---	---

Zusammenfassende Übersicht zur Zuschreibung:

Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Behandlung von Neubewertungsvorgängen im Sachanlagevermögen nach IFRS:

	Vorperiode	keine Neubewertung in den Vorperioden	erfolgsneutrale Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden	erfolgswirksame Abwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden
Berichtsperiode	Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	erfolgsneutrale Einstellung der Beträge in eine Neubewertungsrücklage	erfolgswirksame Behandlung, bis die in den Vorperioden erfolgswirksam vorgenommene Abwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgsneutral
Abwertung aufgrund einer Neubewertung in der Berichtsperiode	erfolgsneutral	erfolgsneutral	erfolgsneutrale Behandlung bis die in den Vorperioden vorgenommene Aufwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgswirksam	erfolgsneutral

-
-
-

Lösungen zu den Kontrollaufgaben:**Lösung Kontrollaufgabe 10:**

Es handelt sich um eine Sachanlage. Der Ansatz und die Bewertung erfolgt nach IAS 16. Die Sachanlage ist im Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten anzusetzen (IAS 16.15). Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Anschaffungspreis zuzüglich den Transportkosten und den Montagekosten zusammen (IAS 16.16, IAS 16.17). Für die Fremdfinanzierungskosten besteht eine Aktivierungspflicht, da ein qualifizierter Vermögensgegenstand („qualifying asset“) vorliegt.

Ein qualifizierter Vermögensgegenstand ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (IAS 23.5).

Seit 01.01.2009 besteht eine Aktivierungspflicht für die Zinsen.

Die Aktivierung beginnt mit dem Anfall der Ausgaben für den Vermögenswert (1. Juli 2013) und endet mit Inbetriebnahme (1. März 2014) (IAS 23.17 und 23.22).

Ermittlung der Anschaffungskosten:

Anschaffungspreis	250.000 €
Anschaffungsnebenkosten (Transport und Montage)	11.000 €
Fremdfinanzierungskosten für den Zeitraum 01. Juli 13 – 28. Feb. 14 (8.750 € + 17.500 € x 2/12)	11.667 €
Anschaffungskosten 01.03.14	<u>272.667 €</u>

Lösung Kontrollaufgabe 11:

Degressive Abschreibung in 14 mit 15.000 € ($0,3 \times 50.000$) und in den Folgejahren linear mit 8.750 €/Jahr.

Lösung Kontrollaufgabe 12:

Somit gilt:

Fall a) Zuschreibungspflicht auf 130.000 €

Fall b) Zuschreibungspflicht auf 120.000 €.

Im Fall a) wird die Zuschreibung durch die Höhe des erzielbaren Betrags begrenzt, im Fall b) durch die fortgeführten Anschaffungskosten.

Lösung Kontrollaufgabe 13:

Es ist wie folgt vorzugehen:

31.12.13:	Rücklagenauflösung 50.000 €, Abschreibung 10.000 € Buchwert: 90.000 €, (Verteilung auf vier Jahre, 22.500 €/Jahr)										
	<table> <tr> <td>Neubewertungsrücklage</td> <td>50.000</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>apl. Abschreibung</td> <td>10.000</td> <td>an</td> <td>asset</td> <td>60.000</td> </tr> </table>	Neubewertungsrücklage	50.000				apl. Abschreibung	10.000	an	asset	60.000
Neubewertungsrücklage	50.000										
apl. Abschreibung	10.000	an	asset	60.000							
31.12.14:	Buchwert 67.500 € (nach Abschreibung) fair value: 98.000 € Rücklagenbildung 20.500 €, Ertrag 10.000 € (= Aufwand 13) → Buchwert 98.000 €										
	<table> <tr> <td>Abschreibung 22.500</td> <td>an</td> <td>asset</td> <td></td> <td>22.500</td> </tr> <tr> <td>asset</td> <td></td> <td>30.500</td> <td>an</td> <td>Ertrag 10.000 Neubew.RL 20.500</td> </tr> </table>	Abschreibung 22.500	an	asset		22.500	asset		30.500	an	Ertrag 10.000 Neubew.RL 20.500
Abschreibung 22.500	an	asset		22.500							
asset		30.500	an	Ertrag 10.000 Neubew.RL 20.500							

Wäre der fair value im Beispiel am 31.12.13 nur auf 110.000 € gesunken, wäre die Rücklage i.H.v. 40.000 € aufgelöst worden. Die Auflösung hätte ausgereicht, um das asset mit dem fair value zu bewerten (150.000 € ./ 40.000 € = 110.000 €). Eine erfolgswirksame Aufwandsverrechnung wäre nicht notwendig gewesen.

Lösung Kontrollaufgabe 10:

~~Es handelt sich um eine Sachanlage. Der Ansatz und die Bewertung erfolgt nach IAS 16. Die Sachanlage ist im Zugangszeitpunkt mit den Anschaffungskosten anzusetzen (IAS 16.15). Die Anschaffungskosten setzen sich aus dem Anschaffungspreis zuzüglich den Transportkosten und den Montagekosten zusammen (IAS 16.16, IAS 16.17). Für die Fremdfinanzierungskosten besteht ein Aktivierungswahlrecht, da ein qualifizierter Vermögensgegenstand („Qualifying asset“) vorliegt.~~

~~Ein qualifizierter Vermögensgegenstand ist ein Vermögenswert, für den ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist, um ihn in seinen beabsichtigten gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand zu versetzen (IAS 23.4; 23.5 n.F.).~~

~~Für die Maschine besteht deshalb ein Wahlrecht, die Fremdkapitalkosten als Aufwand zu verrechnen (bevorzugte Methode; benchmark treatment) oder eine Aktivierung (Alternativmethode; alternative treatment) vorzunehmen (IAS 23.7 und 10).~~

~~Die Aktivierung beginnt mit dem Anfall der Ausgaben für den Vermögenswert und endet mit Inbetriebnahme (IAS 23.20 und IAS 23.25; 23.17 n.F. und 23.22 n.F.).~~

~~Das Wahlrecht der Aktivierung der Fremdkapitalkosten ist bei allen qualifizierten Vermögensgegenständen einheitlich auszuüben (Stetigkeit, IAS 8.13). Das bedeutet, dass bei zukünftigen qualifizierten Vermögensgegenständen die Fremdfinanzierungskosten zu aktivieren sind.~~

Ermittlung der Anschaffungskosten:

Anschaffungspreis	250.000 €
Anschaffungsnebenkosten (Transport und Montage)	11.000 €

Fremdfinanzierungskosten für den Zeitraum	
01. Okt. 08 – 28. Feb. 09	6.250 €
(3.750 € + 15000 € x 2/12)	
Anschaffungskosten 01.03.09	<u>267.250 €</u>

Lösung Kontrollaufgabe 11:

~~Degressive Abschreibung in 08 mit 15.000 € ($0,3 \times 50.000$) und in den Folgejahren linear mit 8.750 €/Jahr.~~

Lösung Kontrollaufgabe 12:

Somit gilt:

Fall a) Zuschreibungspflicht auf 130.000 €

Fall b) Zuschreibungspflicht auf 120.000 €.

~~Im Fall a) wird die Zuschreibung durch die Höhe des erzielbaren Betrags begrenzt, im Fall b) durch die fortgeführten Anschaffungskosten.~~

Lösung Kontrollaufgabe 13:

Es ist wie folgt vorzugehen:

~~31.12.08: Rücklagenauflösung 50.000 €, Abschreibung 10.000 €
Buchwert: 90.000 €, (Verteilung auf vier Jahre, 22.500 €/Jahr)~~

~~Neubewertungsrücklage 50.000
apl. Abschreibung 10.000 an asset 60.000~~

~~31.12.09: Buchwert 67.500 € (nach Abschreibung)
Fair Value: 98.000 €
Rücklagenbildung 20.500 €, Ertrag 10.000 € (= Aufwand 08)
→ Buchwert 98.000 €~~

~~Abschreibung 22.500 an asset 22.500~~

~~asset 30.500 an Ertrag 10.000
Neubew.RL 20.500~~

~~Wäre der Fair Value im Beispiel am 31.12.08 nur auf 110.000 € gesunken, wäre die Rücklage i.H.v. 40.000 € aufgelöst worden. Die Auflösung hätte ausgereicht, um das Asset mit dem Fair Value zu bewerten ($150.000 € - 40.000 € = 110.000 €$). Eine erfolgswirksame Aufwandsverrechnung wäre nicht notwendig gewesen.~~

-
-
-

Fragen und Aufgaben zu Lehrbrief 2:

Hinweis: Die Lösungen erhalten Sie mit Lehrbrief 3.

**Fall 7: (Sachanlagen – IFRS / US-GAAP)**

Die Future AG hat in ihrem Sachanlagevermögen das Betriebsgrundstück mit historischen Anschaffungskosten von 40 Mio. € zum 31.12.13 aktiviert. Die weiteren Aktiva einschließlich einer Maschine (siehe unten) – belaufen sich auf 200 Mio. €. Dem stehen das gezeichnete Kapital i.H.v. 50 Mio. und das Fremdkapital i.H.v. 190 Mio. € gegenüber. Im Rahmen der Erstellung des Konzernabschlusses 14 gehen Ihnen Informationen über den fair value des Grundstücks zu, der sich auf 70 Mio. € beläuft. Für das darauf folgende Jahr vermutet man, dass sich die Freigabe des angrenzenden Bauerwartungslandes so auswirkt, dass der Marktwert des Grundstücks auf 50 Mio. € sinkt. Im Jahr 15 stellt sich jedoch heraus, dass sich der fair value nur auf 40% des in 14 per Gutachten ermittelten Werts beläuft.

Im langfristigen Vermögen der Future AG ist eine Maschine enthalten, deren historische Anschaffungskosten 40 Mio. € betragen, und die am 31.12.13 einen Buchwert von 32 Mio. € aufweist. Die Abschreibung der Maschine erfolgt linear über die erwartete Nutzungsdauer von 20 Jahren. Der Buchwert zum 31.12.14 beträgt daher 30 Mio. €. Marktwertanalysen ergaben im Jahr 14, dass die Maschine tatsächlich einen Marktwert von 60 Mio. € besitzt.

Aufgabe:

1. Erstellen Sie die Bilanzen der Future AG für die Jahre 13 – 15 unter Beachtung der Regelungen in IAS 16 und 36. Berücksichtigen Sie dabei, dass zwei Vorgehensweisen erlaubt sind (cost-model und revaluation-model in IAS 16) und stellen Sie entsprechend alternative Bilanzen auf! Erläutern Sie zudem die Konsequenzen für den Erfolgsausweis!
2. Erläutern Sie, wie nach US-GAAP zu bilanzieren ist!

Lösungen zu den Fragen und Aufgaben aus Lehrbrief 1:

Lösung Fall 1:

-
-
-