

Fachgebiet:

**Internationale Rechnungslegungsgrundsätze nach IFRS / US-GAAP
(Einzelabschluss)**

Verfasser:

Dipl.-Kfm. Dr. Silke Peemöller, Steuerberaterin

© 2015 WIRTSCHAFTScampus

Dr. Peemöller GmbH

Hauptstraße 2

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**

-
-
-

3.	Bilanzansatz und Bilanzbewertung	36
3.1.1	Vermögenswert (asset)	36
3.1.2	Schulden (liability)	36
3.1.3	Eigenkapital (equity).....	38
3.1.4	Weitere Posten.....	39
3.1.5	Erträge und Aufwendungen (revenues and expenses)	40
3.1.6.	Bilanzaufbau	41
3.2	Sachanlagen (Property, Plant und Equipment)	45
3.2.1	Zugangsbewertung	45
3.2.2	Folgebewertung.....	58
3.2.3	Abgänge	79
3.3	Immaterielle Vermögenswerte (intangible assets)	80
3.3.1	Grundlagen.....	82
3.3.2	Forschungs- und Entwicklungskosten	90
3.3.3	Weitere Einzelfälle	93
3.4	Finanzinstrumente (financial instruments)	95

-
-
-

8.	Erstmalige Anwendung der IAS/IFRS	270
8.1	Anwendungsbereich	271
8.2	Umstellungsregel	272
8.3	Wahlrechte.....	274
8.4	Verbote.....	280

Fragen und Aufgaben.....

-
-
-

3.2 Property, Plant und Equipment

3.2.1 Zugangsbewertung

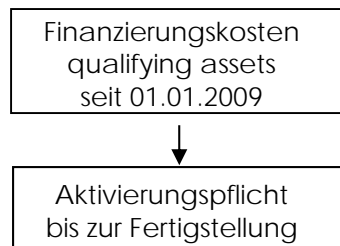
-
-
-

Finanzierungskosten

Besonderheiten existieren für die Einbeziehung von Finanzierungskosten. Zinsaufwendungen für Darlehen, die der Finanzierung von Assets dienen, werden im Grundfall als Aufwand behandelt (Benchmark Treatment). Liegt jedoch ein Qualifying Asset vor, muss seit 01.01.2009 eine Aktivierung der Fremdkapitalkosten bei qualifying assets durchgeführt werden. Ein Qualifying Asset (qualifizierter Vermögenswert) lässt sich wie folgt definieren: **Vermögenswert, der erst nach längerer Zeit betriebsbereit ist. (IAS 23.5 und 6 Beispiele)**. In IAS 23 fehlt eine Definition des Begriffs „beträchtlicher Zeitraum“, so dass hier eine Abgrenzung durch das Unternehmen erfolgen muss. Hier sollen bereits Zeiträume von 3 Monaten als beträchtliche Zeit 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:



Die Berücksichtigung von Finanzierungskosten ist unter dem Aspekt des vollständigen Vermögens- und Ertragsausweises positiv zu beurteilen. Die Zinsaufwendungen werden solange neutralisiert, bis das Qualifying Asset im Unternehmen eingesetzt werden kann. Ab diesem Zeitpunkt findet eine periodengerechte Aufwandsverteilung auf die Nutzungsjahre statt (Abschreibung). Probleme ergeben sich jedoch zum Teil bei der praktischen Umsetzung.

Beispiel:

Die Future AG erwirbt zum 01. Juli 14 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 14 und stellt 3.000 € zzgl. MwSt in Rechnung. Durch Montagearbeiten entstehen der AG im September, Oktober und November 14 Kosten in Höhe von 8.000 €. Da die Montage erst im Februar 15 abgeschlossen ist, erfolgt die Inbetriebnahme der Maschine erst ab 01. März 15.

Die Future AG hat die Maschine in voller Höhe fremdfinanziert. Für das Jahr 14 sind anteilig Zinsen in Höhe von 8.750 € und für 15 Zinsen in Höhe von insgesamt 17.500 € angefallen.

Aufgabe:

Ermitteln Sie die Anschaffungskosten der Maschine nach IAS 16.15.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

-
-
-

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.

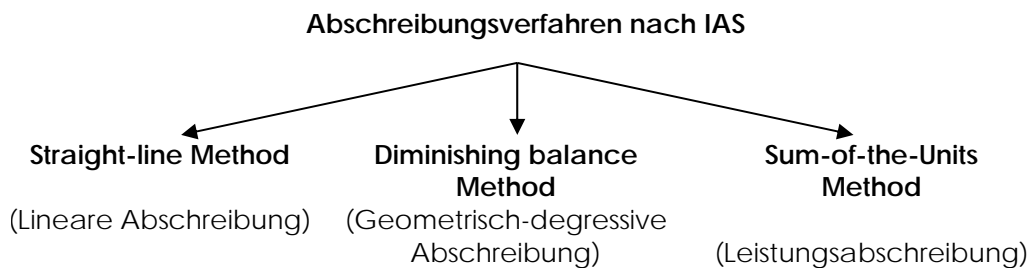
Keine Erwähnung finden

- GWG's
- Sammelposten
- Festwerte

Solche Wertansätze können unter Beachtung der Relevance (Wesentlichkeit) 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.

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. 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 i.V.m. 61 ist die Nutzungsdauer mindestens jährlich zu überprüfen. Gem. IAS 16.61 ist auch die Abschreibungsmethode zu überprüfen. Ein Wechsel der Abschreibungsmethode ist 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 16.61 i.V.m. 8.39).

Beispiel:

Die Future AG erwirbt Anfang 15 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 Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Die Nutzungsdauer (Useful life) eines Assets ist vom bilanzierenden Unternehmen möglichst willkürfrei festzulegen (keine Bindung an steuerliche AfA-Tabellen). 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, so dass 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.

Beispiel:

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 €.

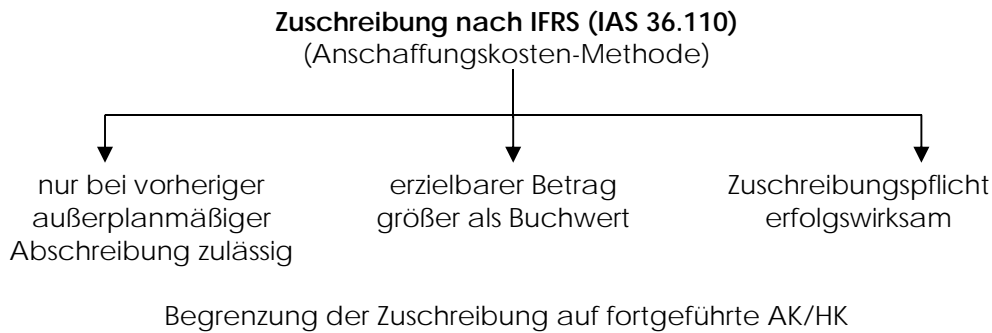
Aufgabe:

Führen Sie die Bewertung der Produktionsanlage durch:

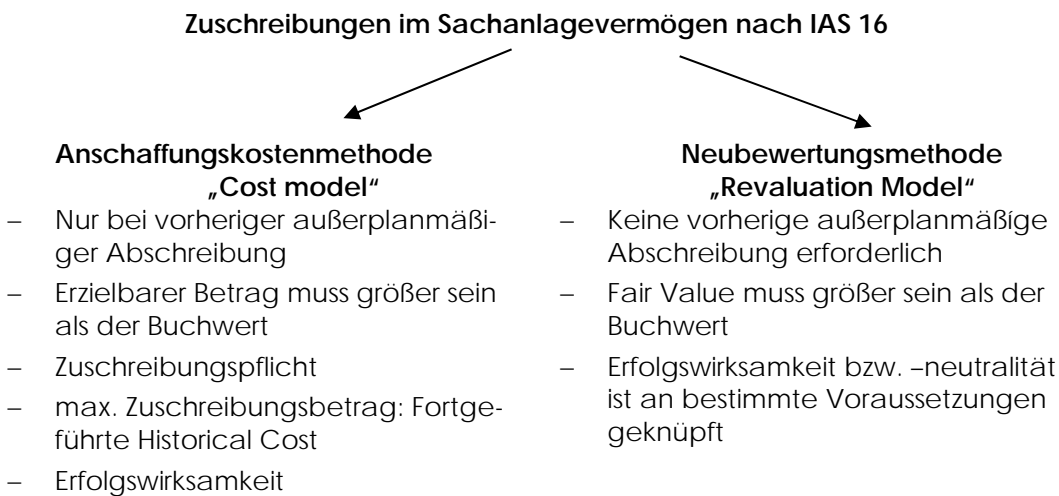
Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

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 36.124.



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 Anschaffungskostenmethode und der Anlage 2 nach Neubewertungsmethode 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 Fair Value** ist der Betrag, zu dem hinreichend informierte Parteien ein Asset tauschen würden, wobei von einer Unabhängigkeit der Parteien auszugehen ist. 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 Besonderheiten der Wertermittlung bei Grundstücken vgl. IFRS 13.

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.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

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 betrage am 31.12.14 100.000 €. Der Fair Value (Veräußerungspreis) belaufe sich lt. Gutachter auf 150.000 €. Die Restnutzungsdauer der Anlage sei fünf Jahre, wobei eine gleichmäßige Entwertung stattfindet. Im Unternehmen befinden sich sonst keine Produktionsanlagen.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

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 hinaus gehende Betrag wird wieder erfolgsneutral behandelt und in eine Neubewertungsrücklage eingestellt (IAS 16.39).

Beispiel:

Zum 31.12.14 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 31.12.15 beträgt der Fair Value 98.000 €.

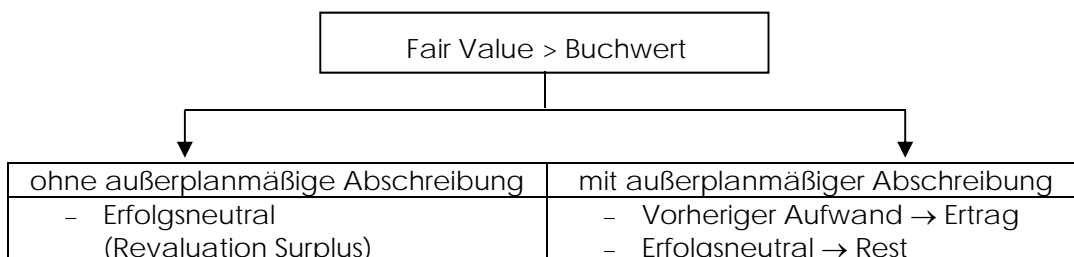
Führen Sie eine Bewertung des Assets für die Jahre 14 und 15 durch.

Lösung:

Die Lösung wird mit dem Dozenten im Unterricht erarbeitet!

Wäre der Fair Value im Beispiel am 31.12.14 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.

Zuschreibung bei Neubewertungsmethode „Revaluation Model“, IAS 16.39



Zusammenfassende Übersicht zur Zuschreibung:

Erfolgsneutrale und erfolgswirksame Behandlung von Neubewertungsvorgängen im Sachanlagevermögen nach IFRS:

Vorperiode Berichtsperiode	Keine Neubewertung in den Vorperioden	Erfolgsneutrale Aufwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden	Erfolgswirksame Abwertung aufgrund einer Neubewertung in den Vorperioden
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	Erfolgswirksam	Erfolgsneutrale Behandlung bis die in den Vorperioden vorgenommene Aufwertung kompensiert ist; Restbetrag erfolgswirksam	Erfolgswirksam

Übungsaufgaben:

Am Ende des Teilnehmerskripts befinden sich Übungsfälle zu den einzelnen Themengebieten. Diese werden als Hausaufgabe aufgegeben und am nächsten Termin mit dem Dozenten besprochen.

Fall 11: (Sachanlagen – IFRS/US-GAAP)

Die Future AG hat in ihrem langfristigen Vermögen 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 Eigenkapital 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.

Aufgaben:

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!