

Ruhr-Universität Bochum

# Bilanzierung von Sachanlagen und immateriellen Vermögenswerten

IAS 16, 23, 38

26. Juni 2008

# Sachanlagevermögen

- Ansatz
- Bewertung
- Fremdkapitalkosten
- Exkurs zu IFRIC 1

# Sachanlagen (IAS 16)

Ansatz (1/2)

## Vorliegen eines „Asset“ (Erfüllung der Definitionskriterien F53 – F59)

- künftiges wirtschaftliches Nutzenpotential, das auf einem zurückliegenden Ereignis beruht, **und**
- über das das Unternehmen frei verfügen kann (wirtschaftliches Eigentum)

## Aktivierung, wenn (IAS 16.7)

- es wahrscheinlich (*probability*) ist, dass dem Unternehmen daraus ein künftiger Nutzen (über den Bilanzstichtag hinaus) zufließt **und**
- seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich (*reliability*) ermittelt werden können

# Sachanlagen (IAS 16)

Ansatz (2/2): Konkretisierende Ansatzkriterien

- **Component Approach:**  
**Aufteilung** einer Sachanlage **in einzelne Bestandteile**, sofern
  - IAS 16.43ff.:
    - die Kosten des Bestandteils in Relation zu den Gesamtkosten signifikant sind  
und
    - unterschiedliche Nutzungsdauern aufweisen.
  - Beispiel: Triebwerk eines Flugzeugs
  - Bestandteile gleicher ND und Abschreibungsart dürfen zusammengefasst werden

# Sachanlagen (IAS 16)

Bewertung: Bestandteile der AHK

## • In **AHK** einzurechnen:

- **Künftige Abbruch-, Abräum- oder Wiederherstellungskosten**, soweit nach IAS 37 als Rückstellung erfasst
- Beispiel: künftige Abbruchkosten eines Kernkraftwerks
- Neu durch IAS 16: auch Kosten, die durch künftige Nutzung entstehen, soweit nicht durch die Herstellung von Vorräten bedingt (dann IAS 2)

## • **Nicht** in **AHK** einzurechnen

(explizit klargestellt durch **IAS 16.21**)

- **Aufwendungen und Erträge, die nicht i.Z.m. der Herstellung bzw. Inbetriebnahme vor Fertigstellung** von Sachanlagen anfallen
- bilden Periodenaufwand
- Beispiel: Erträge aus Vermietung eines Baugrundstücks als Parkplatz

# Fremdkapitalkosten (IAS 23)

## Wahlrecht

- **Benchmark Methode:** Erfassung als Aufwand (IAS 23.7)
- **Alternativ zulässige Methode:** Aktivierung (IAS 23.11)
  - Voraussetzung: "**qualifying asset**"

Vermögenswerte, bei denen bis zu ihrem gebrauchsfähigen oder verkaufsfähigen Zustand ein beträchtlicher Zeitraum erforderlich ist (z.B. Anlagen im Bau, Waren mit langer Reifezeit).
  - Einheitliche Ausübung des Wahlrechtes auf alle qualifying assets (IAS 8.13)
  - wenn Buchwert inkl. Fremdkapitalkosten > erzielbarer Betrag

 außerplanmäßige Abschreibung (IAS 36)

# Sachanlagen (IAS 16)

Exkurs: IFRIC 1 (1/2)

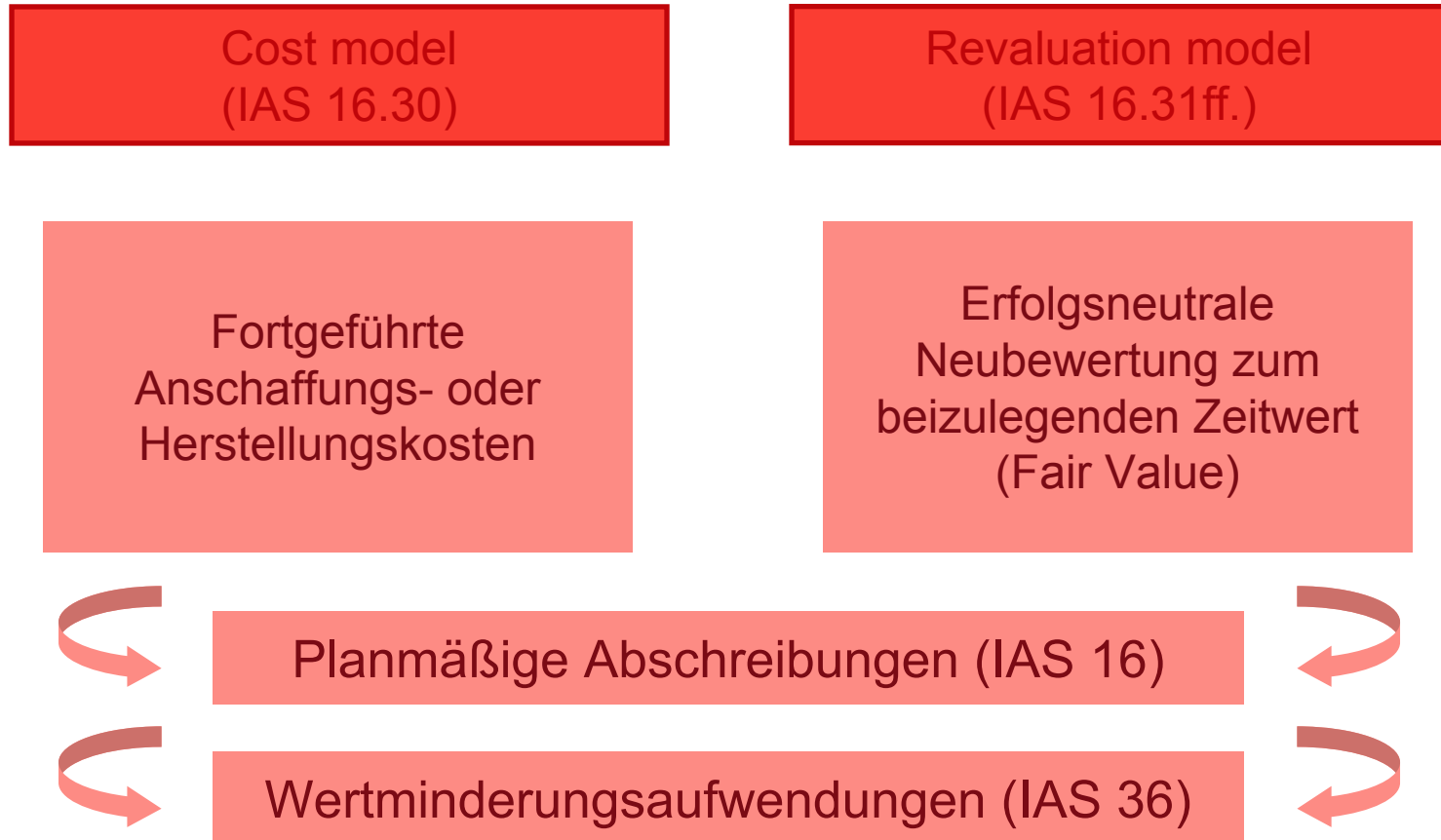
- Erhöhung der Anschaffungskosten nach IAS 16.16ff um geschätzte Kosten für Abbruch, Rekultivierung, etc.
- Passivierung einer Rückstellung zum diskontierten Erfüllungsbetrag, wenn Voraussetzungen des IAS 37 erfüllt sind



**Problem:** Änderungen der Schätzung des Erfüllungsbetrags und des Diskontierungszinssatzes

# Sachanlagen (IAS 16)

Bewertung: Folgebewertung





# Sachanlagen (IAS 16)

Bewertung: Planmäßige Abschreibungen (1/2)

- **Beginn:** Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft (IAS 16.55)
- **Betrag:** Berücksichtigung wesentlicher **Restwerte**
- **Nutzungsdauer** (IAS 16.50ff.):
  - Grundsatz: „entsprechend der wirtschaftlichen Nutzungsdauer“
  - Bestimmungsfaktoren (IAS 16.56):
    - Grad der Abnutzung durch Gebrauch bzw. Beanspruchung
    - technische oder wirtschaftliche Überalterung
    - betrieblich bedingte Nutzungsbeschränkung
    - Beschränkung der Nutzung durch Rechte Dritter
- **Gesonderte Abschreibung** wesentlicher Komponenten (*Component Approach*)

# Sachanlagen (IAS 16)

## Bewertung: Planmäßige Abschreibungen (2/2)

- **Abschreibungsmethode** (IAS 16.60ff.):
  - Methode, welche dem Kriterium des „betriebsbedingten Werteverzehrs“ gerecht wird:
    - linear, degressiv oder leistungsabhängig
- **Periodische\* Überprüfung**
  - **der Nutzungsdauer** (IAS 16.51),
  - **der Abschreibungsmethode** (IAS 16.61) und
  - auch i.R.d. cost model (IAS 16.30): **des Restwerts** (IAS 16.51)
- **Resultierende Änderungen** sind prospektiv (Schätzungsänderungen i.S.v. IAS 8) zu erfassen (IAS 16.61, .51)

\* **IAS 16:** Zum Geschäftsjahresende und bei Vorliegen geänderter Erwartungen/Nutzungen

## Öffentliche Zuwendungen (IAS 20)

- **Erfassung des Anspruchs** auf die Zuwendung, sobald hinreichend sicher ist, dass
  - die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind, und
  - die Zuwendung tatsächlich zufließen wird.
- **Erfassung** der Zuwendungen **im Ergebnis** jener Perioden, in der die durch die Zuwendung zu deckenden Kosten anfallen
  - ➔ keine direkte Erfassung im Eigenkapital

# Öffentliche Zuwendungen - IAS 20

## Vermögensbezogene Zuwendung (Investitionszuschüsse) (1/2)

- Erfolgswirksame Erfassung
  - i.d.R. über die Nutzungsdauer des damit beschafften Vermögenswerts
- Ausweis:
  - passiver Abgrenzungsposten (Auflösung über die Nutzungsdauer)  
oder
  - Abzug vom Buchwert (mindert die Abschreibungen)

# Öffentliche Zuwendungen - IAS 20

## Ertragsbezogene Zuwendung (Aufwandzuschüsse)

- Erfolgswirksame Erfassung
  - in den Perioden, in denen die subventionierten Aufwendungen anfallen
- Ausweis:
  - als Ertrag (i.d.R.: „sonstige betriebliche Erträge“)
  - oder
  - Saldierung mit betreffenden Aufwandspositionen

# Immaterielle Vermögenswerte

- Ansatz
- Bewertung
- Nutzungsdauer

## a) Anwendungsbereich des IAS 38

- Grundsatz: alle immateriellen Vermögenswerte
  - erworben (einzeln oder bei Unternehmenserwerb)
  - selbst erstellt
- Ausnahmen:
  - IVW, die in anderen Standards geregelt sind (z.B. in IAS 2, 11, 12, 17, 19, 39, IFRS 3 und 5)
  - Explorations- und Produktionskosten im Öl/ Gasbereich

## b) Ansatz – Allgemeine Aktivierungskriterien

### 1. Erfüllung der **Definitionskriterien** (IAS 38.9-17)

- Identifizierbarkeit
  - *Separierbarkeit*
    - = Möglichkeit, VW allein oder mit weiteren VW oder Schulden zu veräußern, zu vermieten, zu lizenzieren oder auszutauschen
  - oder
  - *Vertragliche oder andere rechtliche Grundlage*
- Verfügungsmacht über eine Ressource (Control)
  - = Unternehmen hat die Macht:
    - den künftigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Ressource zu ziehen und
    - Dritte vom Nutzenzufluss auszuschließen
- Künftiger wirtschaftlicher Nutzen



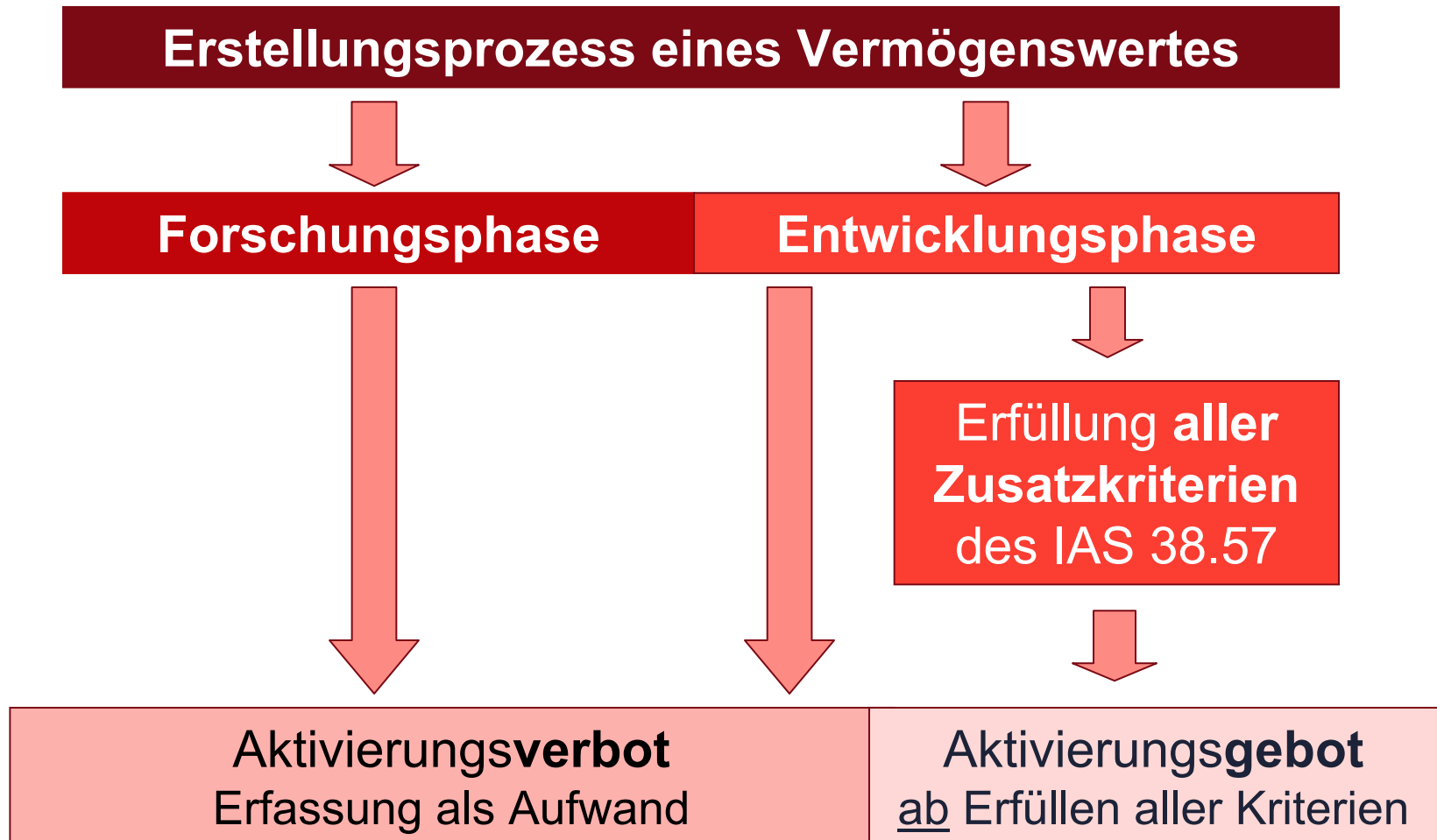
## b) Ansatz – Allgemeine Aktivierungskriterien

### 2. Erfüllung der allgemeinen **Ansatzkriterien** (IAS 38.18-67)

- Künftiger **wirtschaftlicher Nutzen** ist **wahrscheinlich**
  - vernünftige und nachvollziehbare Annahmen
  - bestmögliche Einschätzung des Managements
  - Positiv vermutet bei Einzelerwerb oder bei Erwerb i.R. einer Business Combination (IAS 38.25, 38.33)
- AK/HK verlässlich ermittelbar

### 3. Erfüllen der **Zusatzkriterien bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten**

b) Ansatz – Zusatzkriterien Selbsterstellung



## b) Ansatz – Zusatzkriterien Selbsterstellung

### Zusatzkriterien für Kosten der **Entwicklungsphase** (IAS 38.57):

- **Technische Durchführbarkeit** der Fertigstellung
- **Absicht** zur **Fertigstellung** sowie zur zukünftigen Nutzung oder des Verkaufs
- **Fähigkeit** zur **Nutzung** oder zum Verkauf
- Möglichkeit der Erwirtschaftung künftiger **Mittelzuflüsse**
- Verfügbarkeit adäquater **Ressourcen** zur Fertigstellung sowie zur zukünftigen Nutzung oder des Verkaufs
- Fähigkeit zur zuverlässigen **Bestimmung** der während der Entwicklung anfallenden **Ausgaben**

## c) IVW mit unbestimmbarer ND

### **Zuordnung** in IVW mit bestimmbarer oder unbestimmbarer Nutzungsdauer **relevant für Folgebewertung**

- Bestimmbare ND:
  - ND des IVW ist als bestimmbar anzusehen.
  - z.B. Vertraglich bedingte IVW
- Unbestimmbare ND:
  - Der IVW generiert nach Einschätzung des Managements **Einzahlungsüberschüsse über eine nicht abzusehende Zeitdauer** (IAS 38.88).
  - z.B. Konzessionen, Land- und Wassernutzungsrechte

## c) IVW mit unbestimmbarer ND

**Faktoren** zur Beurteilung, ob ein IVW in seiner ND bestimmbar oder unbestimmbar ist:

- erwartete **Nutzungsart** durch das Unternehmen
- öffentlich verfügbare **ND ähnlicher IVWs**
- technische oder wirtschaftliche **Veralterung** (insb. bei Computersoftware)
- Stabilität der Branche und Handlungen aktueller und potentieller Konkurrenten
- Erforderliche **Erhaltungsaufwendungen**
- Gesetzliche oder vertragliche **Nutzungsbeschränkungen** des IVWs

## d) Erstbewertung

### Erwerbsart entscheidend:

- entgeltlicher **Einzelwerb** (IAS 38.24 ff.)
  - Anschaffungskosten (u.U. inkl. Fremdkapitalkosten n. IAS 23)
- **Selbsterstellung** (IAS 38.65 ff.)
  - Herstellungskosten (u.U. inkl. Fremdkapitalkosten n. IAS 23)
- **Unternehmensakquisition** (IAS 38.33 ff.)
  - Anschaffungskosten basieren auf dem Zeitwert
- **Tausch** (IAS 38.45 ff.)
  - grundsätzlich Zeitwert des erhaltenen Vermögenswertes
- **Zuschüsse der öffentlichen Hand** (siehe Exkurs IFRIC 3; Verweis auf IAS 20)



**Aktivierung nur solcher Kosten, die ab Zeitpunkt der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen anfallen!**

## d) Erstbewertung

- Anschaffungskosten
  - Kaufpreis abzüglich eventueller Kaufpreisminderungen wie Rabatte und Skonti
  - Sämtliche direkt zurechenbaren Kosten zur Versetzung in den beabsichtigten Gebrauchszustand
- Herstellungskosten
  - Sämtliche Kosten die seit der Erfüllung der Aktivierungsvoraussetzungen bis zum Zeitpunkt des beabsichtigten Gebrauchszustands angefallen sind (direkt zurechenbare Kosten)
- Zeitwert
  - Aktueller Marktpreis (wenn aktiver Markt vorhanden)
  - Schätzungen oder Bewertungsmodelle (wenn kein aktiver Markt vorhanden)

## d) Folgebewertung – Benchmark-Methode

### Benchmark-Methode:

➔ fortgeführte Anschaffungskosten (IAS 38.74)

- planmäßige Abschreibung (bei bestimmbarer ND)
- Impairment (IAS 38.111 i.V.m. IAS 36)
- Zuschreibungsgebot (gem. IAS 36)



## d) Folgebewertung – Planmäßige Abschreibung

- über die wirtschaftliche **Nutzungsdauer**
  - Obergrenze der wirtschaftlichen ND ist nicht vorgeschrieben
  - Ausnahme: gesetzliche oder vertragliche Rechte
- **Methode**, die den Nutzenverbrauch widerspiegelt
  - Kann Nutzenverbrauch nicht zuverlässig bestimmt werden:  
**lineare Abschreibung**
- **Restwert** darf berücksichtigt werden, wenn sich eine dritte Partei zum Erwerb am Ende der ND verpflichtet hat oder ein aktiver Markt für den betreffenden IVW besteht  
(jährliche Überprüfung des Restwerts)

# Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!