

Sachanlagevermögen nach IAS 16

Der Komponentenansatz – Atomisierung oder Gruppierung?

Sachanlagen sind insbesondere in der Industrie ein sehr gewichtiger Bilanzposten. Die Komponenten von Sachanlagen sind nach IFRS gesondert zu bewerten und abzuschreiben. Im Ergebnis kommt es zu einer Atomisierung der Vermögenswerte gegenüber HGB. Bei einer hohen Anlagenintensität eines Unternehmens können diese Effekte bedeutsam sein. Die Anwendung des überarbeiteten IAS 16 setzt voraus, dass teilweise das gewohnte HGB-Denken aufgegeben wird.

Änderungen durch Improvements Project

Der IASB hat im Rahmen des Improvements Project auch IAS 16 Sachanlagen überarbeitet. Die im Dezember 2003 verabschiedete Fassung enthält wesentliche Änderungen bei folgenden Themen:

- Erweiterung der Einbeziehung von Verpflichtungen für Abbruch und Wiederherstellung des Standortes in die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten:

Neben den installationsbedingten Verpflichtungen sind auch solche einzubeziehen, die durch die spätere Nutzung entstanden sind. Verpflichtungen, die während der Nutzung im Rahmen der Vorräteproduktion entstehen, sind hiervon ausgeschlossen; diese werden über die Anwendung des IAS 2 den Vorräten direkt zugerechnet.

- Änderung bei der Bewertung von Tauschgeschäften:

Tauschgeschäfte sind grundsätzlich mit dem fair value der hingegebenen Sachanlage zu bewerten, sofern die Transaktion eine nachgewiesene wirtschaftliche Substanz hat und der fair value des hingegebenen oder des erhaltenen Vermögenswerts zuverlässig ermittelbar ist.

- Weiterentwicklung des Komponentenansatzes mit Übernahme von SIC-23 Sachanlagen – „Kosten für Großreparaturen oder Generalüberholungen“ und damit einhergehend die Neufassung der Regelung zu nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten.

Komponentenansatz heiß diskutiert

Heftige Diskussionen hat der Kompo-

nentenansatz bereits in der vorherigen Fassung ausgelöst. Die Neufassung sowie die nun gestiegene Zahl der Anwender haben das Thema neu aufflammen lassen. Die Einschätzung der Umstellungseffekte variieren von „bei sachgerechter Interpretation in vielen Fällen keine Änderung gegenüber dem bisherigen Recht“ bis zu „führt in anlagenintensiven Branchen zu nicht unerheblichem Arbeits- und Kostenaufwand“.

Die Aufteilung eines Vermögenswertes (Atomisierung) für die Folgebewertung betrifft vor allem die Abschreibung, den Abgang und die Ersatzbeschaffung. Abb. 1 gibt den Grundgedanken des Komponentenansatzes wider.

Komponentenansatz (Component Approach)
<p>Grundgedanke: Ein Vermögenswert besteht aus Komponenten mit unterschiedlichen Nutzungsdauern, die im Rahmen der Gesamtnutzungsdauer mehrmals, ggf. auch regelmäßig ersetzt werden (IAS 16.12-14;43).</p>
<p>Jede Komponente, die einen signifikanten Teil der AHK eines Vermögenswerts ausmacht, ist gesondert abzuschreiben (IAS 16.43).</p>
<p>Wird eine Komponente ersetzt, ist der Restbuchwert der Komponente als Abgang und der Einbau der neuen Komponente als Zugang darzustellen (IAS 16.13).</p>
<p>Nicht nach dieser Methode zu bilanzieren sind kleinere Wartungs- und Reparaturarbeiten an einem Vermögenswert (IAS 16.12).</p>

Abb. 1: Kern der Regelung

Die bisherige Trennung in Ansatzvorschriften für Vermögenswerte und nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten wurde aufgehoben. Nunmehr gibt es einheitliche Voraussetzungen für den Ansatz unabhängig davon, ob es

sich um ursprüngliche oder nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt; d. h. ein Posten des Sachanlagevermögens ist gem. IAS 16.7 nur dann anzusetzen, wenn

- es wahrscheinlich ist, dass ein mit ihm verbundener zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen wird, und wenn
- seine Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich ermittelt werden können.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Maßeinheit nicht vorgeschrieben wird, demzufolge bei der Anwendung der Ansatzkriterien die unternehmensspezifischen Gegebenheiten zu beurteilen sind. Einzelne unbedeutende Gegenstände, wie Press-/Gussformen und Werkzeuge, können zusammengefasst und die Kriterien auf den zusammengefassten Posten angewendet werden.

Die Aufteilung hat zu erfolgen für wesentliche Komponenten. Die Wesentlichkeit (materiality) ergibt sich aus der Relation der Kosten der Komponente zu den Gesamtkosten des Vermögenswertes. Eine abstrakte Aussage dazu, was wesentlich ist, gibt es nicht. Die im HGB kodifizierte Einzelverwertbarkeit muss nicht gegeben sein. Ein Ansatz ist, den planmäßigen Austausch zum Anlass zu nehmen, getrennte Posten zu aktivieren: Als Beispiele können Dacherneuerungen, Fenster, Heizungskessel angeführt werden. Der fallweise anlassbezogene Austausch dagegen würde weiterhin als Erhaltungsaufwand klassifiziert.

Wird zum Beispiel das erneuerte Dach bilanziert, muss sichergestellt werden, dass das alte Dach auch ausgebucht wird, nicht eine Immobilie mit mehreren Dächern zu Buche steht. Daher sind auch

die Ausbuchungsvorschriften neu gefasst worden. Soweit Komponenten von vorneherein gesondert erfasst wurden, ist leicht nachvollziehbar, dass bei Verwertung oder Stilllegung eine Ausbuchung des Restbuchwertes erfolgt. Ist der Buchwert einer Komponente nicht bestimmt und bestimmbar, sind die Kosten für den Ersatz als Indikator heranzuziehen. Für die zwingend vorzunehmende Aufteilung in Komponenten wird eine Reihe von Beispielen angeführt:

- Die Auskleidung von Hochöfen, die regelmäßig nach einer bestimmten Anzahl von Stunden des Gebrauchs zu erneuern ist.
- Sitze und Bordküchen von Flugzeugen,

die mehrfach während der Nutzungsdauer des Flugzeuges ausgetauscht werden.

- Gebäudeteile wie Innenwände, die schon mal „verschoben“ werden.

Diese Art der Bilanzierung ist den älteren HGB-Anwendern möglicherweise noch in Erinnerung: Man wertete Heizungs- und Elektroanlage als eigenständiges Wirtschaftsgut, tauschte Schaufenster in regelmäßigen kurzen Abständen dem neuesten modischen Geschmack entsprechend aus. Der Komponentenansatz ähnelt den aus dem deutschen Steuerrecht bekannten Mietereinbauten, Ladeneinrichtungen und Betriebsvorrichtungen. Seit den Neunziger Jahren des letzten Jahrhunderts



LIESEL KNORR
WP/StB
General-Sekretärin des
DRSC e. V.,
Berlin

wird nach handels- (steuer-)rechtlichen Vorstellungen wieder in großzügigeren Einheiten gedacht, Heizungs- und Elektroanlage werden im Gebäudezusammenhang belassen.

Nach der getrennten Erfassung sind die Komponenten gesondert zu bewerten. Soweit Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode gleich sind, können Komponenten zu Abschreibungsgruppen zusammengefasst werden. Dies mag nach einem theoretischen Umweg klingen (warum erst trennen, dann wieder zusammenführen), hat aber als Hintergrund die klarere Grundlage beim Abgang.

Gruppenbildung für eine sinnvolle Anwendung entscheidend

Wo sind die Grenzen der Zerlegung nach IAS 16 zu sehen? Bei extensiver Auslegung ergäben sich etwa folgende unterschiedliche Komponenten:

- Gebäude: Rohbau, Dach, Fenster, Elektroanlage, Klimatisierung, Heizung, Fahrstuhl, Sanitärinstallation, Rest
- Industrielle Großanlagen: Maschinenhaus, Kesselanlage, Turbinen, Rest
- Fahrzeuge: Karosserie, Motor, Reifen, Rest

Bei zu großzügiger Gruppenbildung ergeben sich Auswirkungen auf die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Das zeigt sich in einem zu hoch ausgewiesenen Vermögen, wenn zu viele schnell ersatzbedürftige Teile in der langen Nutzungsdauer des übergeordneten

Unternehmen B erwirbt ein Gelände, auf dem sich ein Gebäude in schlechtem Zustand befindet, das nicht genutzt werden kann. Das Gebäude wird entfernt und die Konstruktion ein neues Gebäude errichtet, das als Produktions- und Distributionszentrum dienen wird. Die folgenden Kosten fallen für den Erwerb, Abriss und die Errichtung des neuen Gebäudes an:	
Anschaffungskosten Gelände	350.000
Abrisskosten altes Gebäude	80.000
Architekt und Planungsgenehmigung	20.000
Versicherung erstes Jahr des neuen Gebäudes	5.000
Erste Zahlung an Generalunternehmer	350.000
Zweite Zahlung an Generalunternehmer	100.000
Abschlusszahlung an Generalunternehmer	300.000
Produktionsanlagen	100.000
Anlage eines Parkplatzes	100.000
Beleuchtung des Parkplatzes	40.000
Alle drei Jahre hat eine Inspektion der Produktionsanlage zu erfolgen; die Kosten der Inspektion und der zu ersetzenden Teile werden auf 30.000 alle drei Jahre geschätzt.	
Nutzungsdauer Gebäude	30 Jahre
Nutzungsdauer Produktionsanlage	16 Jahre
Nutzungsdauer Parkplatz	20 Jahre
Nutzungsdauer Beleuchtung Parkplatz	10 Jahre
Restbuchwert des Gebäudes	100.000
Welche Posten/Komponenten sind getrennt anzusetzen?	
Grundstück	350.000
Abrisskosten altes Gebäude	80.000
Architekt und Planungsgenehmigung	20.000
Erste Zahlung an Generalunternehmer	350.000
Zweite Zahlung an Generalunternehmer	100.000
Abschlusszahlung an Generalunternehmer	300.000
Restwert	- 100.000
Gebäude	750.000
Produktionsanlage	70.000
Inspektion	30.000
Parkplatz	100.000
Beleuchtung Parkplatz	40.000

Abb. 2: Beispiel für Komponentenansatz

Vermögenswertes zu langsam abgeschrieben werden, und einem falschen Ergebnis wegen zu niedrigen Abschreibungen. Es kann auch zu Sprüngen im Ergebnis bei größeren Ersatzbeschaffungen – wie Dachreparaturen – kommen, die dann als Erhaltungsaufwand in einer Periode zu erfassen sind, da Ansammlungsrückstellungen für Instandhaltungsmaßnahmen in der IFRS-Welt nicht erlaubt sind.

Bei Atomisierung ergeben sich Auswirkungen auf die Rechnungslegungspraxis für die Anzahl der einzelnen Posten in der Anlagenbuchhaltung, die über ihre Nutzungsdauer gepflegt werden müssen, deren Verbleib oder Abgang zu melden und darzustellen sind. Die Abwägung zwischen „zu großzügig“ und „zu feinsinnig“ ist aus dem Grundsatz der Wesentlichkeit abzuleiten. Über die Auslegung, was wesentlich ist, gibt es keine allgemein gültigen Aussagen. Letztlich muss die Bilanzierungspraxis in den Unternehmen in

Abstimmung mit den Wirtschaftsprüfern die Wesentlichkeit mit Leben füllen.

Tipps für erstmalige IFRS-Anwender und IAS-Altanwender

Eine Übergangsproblematik ergibt sich für IFRS-Erstanwender und IAS-Altan-

ggf. auszubuchen. Dies mag gegenüber einer Ahnenforschung, wie sie als Grundsatz der retrospektiven Anwendung vorgesehen ist, die günstigere Lösung sein.

Unternehmen, die bereits nach IAS 16 alt Rechnung gelegt haben, sollten – soweit dies noch möglich ist – überlegen, ob ein frühzeitiger Übergang auf IAS 16 (2003)

Sinnvolle Auslegung der Atomisierungsvorgabe erforderlich

wender. In IFRS 1 wird die Möglichkeit eröffnet, Ansätze des langfristigen Vermögens zum Übergangszeitpunkt auf IFRS aus der vorherigen Rechnungslegung als Grundlage zu übernehmen (fair value as deemed cost). Der Zeitwert zum Übergangszeitpunkt ist festzulegen, auf die wesentlichen Bestandteile aufzuteilen, dann in der Folge gesondert zu bewerten und

in Kombination mit einem um ein Jahr verzögerten Übergang auf IAS 8 (2003) die beste Variante zwischen retrospektiver Anwendung und Ergebniswirksamkeit darstellt. Eine Fortschreibung des alten Sachanlagevermögens, Anwendung der neuen Vorschriften ausschließlich auf Neuzugänge, wird kaum für das gesamte Sachanlagevermögen möglich sein, da dies nur „wenn nicht praktikabel“ zulässig ist.

Zentrale Aussagen:

- Während die bisherige Regelung zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in IAS 16 der handelsrechtlichen entsprach, ist mit der Neufassung die Grundlage für unterschiedliche Vorgehensweise gelegt.
- Es gibt einheitliche Ansatzkriterien für Komponenten von Sachanlagen unabhängig davon, ob sie gesondert oder als Bestandteil erworben wurden.
- Auch der Abgang ist für Komponenten geregelt: ist der Buchwert einer Komponente nicht bestimmbar, sind die Kosten für den Ersatz als Indikator heranzuziehen.
- Die Komponenten von Sachanlagen sind gesondert zu bewerten; sie sind gesondert abzuschreiben, sofern ihre Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Verhältnis zu den Gesamtkosten der Sachanlage einen bedeutenden Anteil darstellen.
- Beispiele für eine notwendige Komponentenbetrachtung stellen der regelmäßige Ersatz von Teilen des Vermögenswertes oder auch die regelmäßig anfallende Großinspektion dar.
- Für Zwecke der Ermittlung von Abschreibungen dürfen Komponenten mit gleicher Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode zu Gruppen zusammen gefasst werden.
- Es kommt zu einer spürbaren „Atomisierung“ der Vermögenswerte nach IFRS gegenüber den Vermögensgegenständen nach HGB; es wird der präziseren Darstellung der Vermögenswerte der Vorzug vor der pauschaleren Handhabung gegeben.
- Eine sachgerechte Interpretation des Komponentenansatzes führt gegenüber dem bisherigen Recht zu Änderungen; ob drastisch oder nicht, hängt im Wesentlichen von der Anlagenintensität eines Unternehmens ab.
- Die Inanspruchnahme des Befreiungswahlrechts in IFRS 1.16 ff. (fair value as deemed cost) kann in Abhängigkeit von dem jeweiligen Sachverhalt dazu beitragen, den Übergang auf den Komponentenansatz gegenüber der grundsätzlich vorgeschriebenen retrospektiven Anwendung beim Übergang vom HGB auf IFRS praktikabel gestalten.

Das hilft weiter:

- Andrejewski, Kai C./Böckem, Hanne: Praktische Fragestellungen der Implementierung des Komponentenansatzes nach IAS 16, Sachanlagen (Property, Plant and Equipment), KoR 2005, S. 75 ff.
- Buchholz, R.: Gebäudebilanzierung nach IFRS – Rechtsformspezifische Anwendungsprobleme nach IAS 16 und IAS 36, StuB 2004, S. 289-294.
- Buchholz, R.: Änderungen von IAS 16 Sachanlagen durch das Improvement Project, StuB 2004, S. 267f.
- Focken, E./Schaefer, W.: Umstellung der Bilanzierung des Sachanlagevermögens auf IAS/IFRS – ein Praxisbeispiel, BB 2004, S. 2343 ff.
- Hoffmann, W.-D./Lüdenbach, N.: Abschreibung von Sachanlagen nach dem Komponentenansatz von IAS 16, BB 2004, S. 375-377.
- Lüdenbach, N.: IAS/IFRS - Der Ratgeber zur erfolgreichen Umstellung von HGB auf IAS/IFRS, 3. Aufl. 2004.
- Lüdenbach, N./Hoffmann, W.-D.: Vergleichende Darstellung von Bilanzierungsproblemen des Sach- und immateriellen Anlagevermögens nach IAS und HGB, StuB 2003, S. 145-152.