

Internationale Rechnungslegung – Bilanzierung und Bewertung

Das Rechnungswesen wird international. In Fortsetzung des Artikels aus Curacontact 02/07 beleuchten wir nachfolgend die Bilanzierung nach IAS/IFRS von ausgewählten, für Sozialunternehmen bedeutsamen Positionen, namentlich (Sach-)anlagevermögen, Wertpapiere und Zuschüsse.

Bilanzierung des Anlagevermögens – Sachanlagen nach IFRS/IAS

IAS 16 regelt Ansatz und Bewertung von Sachanlagevermögen (Property, Plant and Equipment) eines Unternehmens. Die Vermögenswerte müssen vom Unternehmen zur Herstellung von Produkten oder Dienstleistungen, zur Vermietung oder für administrative Zwecke gehalten werden, es muss ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen erwachsen und dieser voraussichtlich länger als ein Jahr vorhalten. Eine weitere Voraussetzung ist, dass ihre Anschaffungs- oder Herstellungskosten verlässlich ermittelt werden können. Ergänzend dazu ist IAS 36 (Impairment of Assets – Wertminderung von Vermögenswerten) bei außerplanmäßigen Wertminderungen zu beachten.

Erstbewertung

Die Zugangsbewertung eines Vermögensgegenstandes im Sinne des IAS 16 erfolgt wie im deutschen Bilanzrecht mit den Historical Costs, die im Anschaffungsfall den Anschaffungskosten des HGB entsprechen (Anschaffungskosten abzüglich Skonti, Rabatten etc., zuzüglich Nebenkosten wie Transport, Montage etc.). Bei Herstellung sind die Herstellungskosten maßgeblich, diese entsprechen nach IAS den handelsrechtlichen Obergrenzen einschließlich Gemeinkosten. Für den Fall des unentgeltlichen Erwerbs durch Schenkung, Erbschaft oder Vermächtnis sehen die IAS/IFRS keine Regelungen vor. Es ist von einem Ansatzwahlrecht – Ansatz zum Verkehrswert oder mit einem Erinnerungswert – auszugehen.

Folgebewertung

Bei der Folgebewertung gibt es ein Wahlrecht zwischen

- Cost Model = fortgeführten AK/HK und
- Revaluation model = Neubewertungsmethode als allowed alternative treatment.

Beim Cost Model sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten jährlich um planmäßige und eventuell notwendige außerplanmäßige Abschreibungen (Impairments) zu vermindern (IAS 16.30). Die Anschaffungskosten werden über die Nutzungsdauer (Useful Life) auf den erwarteten Restwert abgeschrieben. Dieser ist allerdings jedes Jahr neu zu schätzen und die Abschreibung ggf. anzupassen. Die Methode ist durchaus dem HGB zu vergleichen mit dem wesentlichen Unterschied, dass IAS einen Component Approach vorsieht. Ein einheitlicher Vermögensgegenstand wird in verschiedene Teile mit verschiedener Laufzeit aufgeteilt. So z. B. ein Gebäude in Mauern/Decken/Wände, Heizung, Dach mit Nutzungsdauern von 40/20/25 Jahren.

Beim Revaluation Model erfolgen grundsätzlich wie beim Cost Model planmäßige Abschreibungen. Unterschied ist aber, dass regelmäßig (ca. alle 3–5 Jahre) ein Abgleich zwischen Fair Value und Buchwert erfolgt. Differenzen zwischen Fair Value und Buchwert führen zu Ab- oder Zuschreibungen:

- Ist der Fair Value höher als der Buchwert, erfolgt eine erfolgsneutrale Zuschreibung ohne Berührung des Income Statement. Hierzu wird eine Neubewertungsrücklage (Revaluation Surplus) im Eigenkapital gebucht.
- Ist der Fair Value niedriger als der Buchwert, erfolgt eine erfolgswirksame Abschreibung als Expense im Income Statement.
- Im Falle von vorangegangenen Wertänderungen werden diese analog rückgängig gemacht: Abschreibungen erfolgen zuerst erfolgsneutral gegen ein vorhandenes Revaluation Surplus aus vorhergehenden Zuschreibungen. Zuschreibungen erfolgen insoweit erfolgswirksam, als ihnen erfolgswirksame Abschreibungen vorangingen, deren Grund weggefallen ist.

Was Bemessungsgrundlage für die weiterhin vorzunehmenden planmäßigen Abschreibungen ist, regelt IAS 16 nicht explizit, praktikabel wäre ein Ausgehen vom jeweiligen Buchwert statt den ursprünglichen AK/HK.

Voraussetzung für die Anwendung dieser nicht mit dem HGB konformen Methode (Verstoß gegen das Anschaffungskosten- und das Vorsichtsprinzip) ist neben der zuverlässig möglichen Marktwertschätzung die einheitliche Anwendung auf Gruppen von Vermögensgegenständen sowie die Beibehaltung einer einmal gewählten Methode.

Bei beiden Methoden ist gemäß IAS 36.8 zu jedem Bilanzstichtag zu prüfen, ob eine außerplanmäßige Wertminderung vorliegt. Der dafür erforderliche Niederstwerttest (Impairment Test) prüft, ob der für ein Asset erzielbare Betrag (Recoverable Amount) unter dessen Restbuchwert (Carrying Amount) gesunken ist. Wenn das der Fall ist, ist eine außerplanmäßige Abschreibung zwingend, im Gegensatz zum HGB unbeachtlich dessen, ob die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist. Der Recoverable Amount ist nach dem Einzelbewertungsgrundsatz (IAS 36.65) für jedes einzelne Asset getrennt zu ermitteln. Wenn das z. B. bei einer gemeinsamen Nutzung nicht möglich ist, werden Cash Generating Units (CGU) in Gruppen gemeinsam auf ihren Recoverable Amount geprüft. Eine CGU ist die kleinste Einheit/Gruppe einzelner Vermögenswerte, welcher Cash-Flows aus der fortlaufenden Nutzung zugerechnet werden können und die weitestgehend unabhängig von den Cash-Flows anderer Vermögenswerte ist.

Besonderheiten bei Immobilien

Viele Sozialunternehmen haben im Wege von Erbschaften oder aus historischen Entwicklungen heraus einen umfangreichen Immobilienbestand. Immobilien werden in den IFRS/IAS grds. in zwei Kategorien eingeteilt:

- Owner Occupied Properties sind für Produktions-/Dienstleistungszwecke genutzt, z. B. Pflegeheime.
- Investment Properties werden zur Erzielung von Mietnahmen oder Wertsteigerungen gehalten.

Die Erst- und Folgebewertung von Investment Properties richtet sich nach IAS 40.20 ff. und IAS 40.30 ff. Unterschied zu Owner occupied Properties, deren Bewertung sich nach IAS 16 richtet, ist lediglich zum einen ein zwingender getrennter Ausweis, und zum anderen die Anwendung von Cost oder Revaluation model auf alle Investment Properties einheitlich.

Es sei nicht verhohlen, dass im Sozialbereich die Unterscheidung im Einzelfall nicht einfach ist, z. B. bei der Bereitstellung von Wohnungen für einen in der Satzung genannten Personenkreis.

Wertpapiere

Eine Reihe von Sozialunternehmen verfügt über einen umfangreichen Wertpapierbestand (Aktien, Obligationen, Anleihen etc.). Diese sind in IAS 39 geregelt. Der Standard hat übrigens 391 Seiten (!), wobei allerdings der überwiegende Teil Derivate betrifft.

IAS 39 kennt 3 Kategorien von Wertpapieren:

- HTM held-to-maturity (endfällige Wertpapiere)
- AFS available for sale (veräußerungsfähige Wertpapiere)
- HFT held for trading (Handelspapiere).

HTM-Papiere können sachlogisch nur Anleihen und Pfandbriefe mit einem Enddatum und einer Rückzahlung zu diesem Zeitpunkt sein. Da hier ein garantierter Rücknahmepreis vorliegt, macht eine Abwertung nur bei dauerhafter Wertminderung Sinn. Wenn dies der Fall ist, so ist erfolgswirksam auf den Recoverable Amount abzuschreiben. Dieser bemisst sich am Barwert der künftigen Cash-Flows (IAS 39.111, sog. Effektivzinsmethode).

AFS-Papiere sind eine Restkategorie, d. h. weder HTM noch HFT. Dies sind zum Beispiel Aktien, die nicht der Spekulation dienen, oder Rentenpapiere, die nicht bis zur Endfälligkeit gehalten werden sollen. Diese Papiere sind immer zu Ihrem Zeitwert Fair Value zu bilanzieren. Wertdifferenzen zwischen Fair Value und Carrying Amount werden unterschiedlich behandelt:

- Vorübergehende Wertminderungen und -steigerungen und dauerhafte Wertsteigerungen werden erfolgsneutral behandelt (das Wahlrecht der erfolgswirksamen Behandlung ist gemäß IAS 39 ab dem 01.01.2005 entfallen).
- Dauerhafte Wertminderungen dagegen sind immer erfolgswirksam zu buchen.

HFT-Papiere sind handelsrechtlich Umlaufvermögen und werden zum kurzfristigen Wiederverkauf gehalten, um Kursgewinne zu realisieren. HFT-Papiere sind grundsätzlich mit dem beizulegenden Zeitwert (Fair Value) anzusetzen (IAS 39.69). Jede Wertänderung ist erfolgswirksam über die GuV zu buchen (IAS 39.103).

Im Rahmen des o. g. weggefallenen Wahlrechts gibt es seit 01.01.2006 eine Besonderheit für alle Financial Assets und Liabilities, d. h. auch Wertpapiere. Im Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes der Papiere können diese als Financial Assets at Fair Value through Profit or Loss klassifiziert werden (IFRS 7.8). Wertschwankungen wirken sich in dieser Kategorie direkt auf das Ergebnis aus, werden also grundsätzlich erfolgswirksam behandelt. Die Klassifizierung ist unwiderruflich.

Zuschüsse

Die gemeinnützige Arbeit von Sozialunternehmen wird häufig von öffentlichen und nichtöffentlichen Institutionen durch laufende oder Investitionszuschüsse unterstützt. Für Investitionszuschüsse sieht IAS 20.24 ff. ein Wahlrecht vor:

- Absetzung von den Anschaffungs-/Herstellungskosten des bezuschussten Assets
- Ansatz eines passivischen Abgrenzungspostens (Deferred Income).

Auf Grund der Bedeutung von Investitionszuschüssen im Sozialbereich ist die letztere Methode unseres Erachtens vorzugswürdig, da nur sie zu einem True and Fair View führt. Zu beachten ist noch, dass bei einer Neubewertung im Revaluation Model oder bei einer außerplanmäßigen Abschreibung/Impairment das Zusammenspiel Aktivausweis zu passivischem Abgrenzungsposten zu prüfen ist, dies ist (wie auch i. d. R. im HGB) einzelfallabhängig.

FAZIT

Dieser Artikel markiert vorerst das Ende unserer Reihe zur internationalen Rechnungslegung. Die Welt von IFRS/IAS ist durchaus eine andere als die bekannte aus dem HGB. Durch den Wegfall von Restriktionen wie beispielsweise dem Vorsichtsprinzip erweitert sich aber der erreichbare Horizont deutlich. Wir wollen Sie daher ermuntern, auch Ihr Rechnungswesen auf die Internationalisierung vorzubereiten. Die Curacon bietet regelmäßig Fachtage zu diesem Thema an, zu denen Sie herzlich eingeladen sind.

Friedrich Lutz

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführer
Tel. 07 11/2 55 87-14
friedrich.lutz@curacon.de

Andreas Wolf

Steuerberater
CURACON GmbH
Berichtskritik Stuttgart
Tel. 07 11/2 55 87-28
andreas.wolf@curacon.de