

Der Komponentenansatz nach IFRS am Beispiel Dockungskosten

1. Der Hintergrund

Ein häufiges Diskussionsthema bei der Umstellung der Rechnungslegung auf die IFRS ist die nach IAS 16 konzeptionell dem HGB unbekannt Methode, dass eine Sachanlage als einheitlicher Vermögenswert in seine wesentlichen Komponenten zu zerlegen und gesondert abzuschreiben ist. Zwar hat durch die Umsetzung des BilMoG's¹ mittlerweile auch in der handelsrechtlichen Rechnungslegung ein Umdenkungsprozess stattgefunden (vgl. hierzu auch Abschnitt 3) dennoch gehen die IFRS weit über das hinaus, was für den HGB-Anwender derzeit möglich bzw. erforderlich ist.

Dieser Beitrag zeigt anhand des Beispiels Dockungskosten bei einem Seeschiff, wie die Anschaffungskosten gemäß dem IAS 16 in ihre einzelnen Komponenten zu zerlegen und getrennt abzuschreiben sind. Darüber hinaus wird auch auf die sich mittlerweile ändernde HGB-Ansicht eingegangen.

Aufgrund der konzeptionellen Unterschiede zwischen dem HGB und den IFRS ergeben sich in der Regel bei der Umstellung der Rechnungslegung Auswirkungen auf finanzielle Kennzahlen und somit im Falle der im Schifffahrtsbereich üblichen Fremdfinanzierung auch auf die sogenannten ‚covenants‘. Auf diese Besonderheiten sollte bei Abschluss von Fremdfinanzierungsvereinbarungen geachtet werden und eine Analyse der Auswirkungen vor Umstellung der Rechnungslegung erfolgen. Auch in weiteren Feldern besteht Handlungsbedarf, der in Abschnitt 4 dieses Beitrags weiter thematisiert wird.

2. Der Komponentenansatz nach IAS 16

Gemäß IAS 16.43 ist jeder Teil einer Sachanlage mit einem bedeutsamen Anschaffungswert im Verhältnis zum gesamten Wert des Gegenstandes getrennt auf die festgestellten unterschiedlichen Nutzungsdauern abzuschreiben. Daher hat ein Unternehmen nach IAS 16.44 den erstmalig angesetzten Betrag einer Sachanlage zu ihren bedeutsamen Teilen zuzuordnen und diese jeweils separat abzuschreiben.

¹ Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz

Als klassisches Beispiel für diese notwendige Zuordnung im Rahmen des Komponentenansatzes dient häufig ein Flugzeug. Demnach sind hier die Anschaffungskosten auf die bedeutsamen Teilbereiche wie z. B. Triebwerke, Rumpf, Innenausstattung etc. aufzuteilen und getrennt abzuschreiben. Der verbleibende nicht separat zuordenbare Rest wird dann in einer Summe aktiviert und so abgeschrieben, dass der Abschreibungsverlauf die Nutzungsdauer der verbliebenen Teile genau wiedergibt. Dies macht gegebenenfalls Angleichungsmethoden erforderlich (vgl. IAS 16.44). Als Daumenregel kann hier auf die verbleibende Restnutzungsdauer des Flugzeuges als solches abgestellt werden.

Diese allgemeinen Grundsätze lassen sich selbstverständlich auch auf ein Schiff übertragen und mögen für den typischen HGB-Anwender noch nicht verwundern. Überraschung ruft hingegen häufig die Tatsache hervor, dass nach IAS 16.14 i.V.m. IAS 16.43 auch die Kosten für eine regelmäßige größere Wartung als gesonderter bedeutsamer Anschaffungswert aktivierungsfähig sein können. Dies erfolgt nicht erst im Rahmen einer Nachaktivierung bei erstmaligem Anfall nach einigen Jahren Betriebszeit, sondern bereits bei der erstmaligen Aktivierung des Schiffes.

Vor Herausforderungen steht hier die Praxis in der Regel bei der Frage, wann eine solche regelmäßige größere Wartung im Sinne des IAS 16.14 vorliegt. Ist dies bereits bei den routinemäßigen Zwischendockungen der Fall oder erst bei einer anstehenden Großdockung zur Klasseerneuerung? Die Kommentarliteratur² diskutiert hier zwei mögliche Abgrenzungskriterien: (a) besteht eine rechtliche Verpflichtung zur Durchführung der Inspektion oder (b) ist zur kommerziellen Nutzung die Inspektion notwendig (ökonomische Interpretation). Der IAS 16 selbst enthält hierfür keine befriedigende Antwort und eröffnet dem Bilanzierenden somit in Einklang mit der Literatur einen gewissen Spielraum, den es im Rahmen des Möglichen unter Zugrundelegung der unternehmensindividuellen Zielsetzung auszuschöpfen gilt.

Zum besseren Verständnis des Komponentenansatzes werden im Folgenden zur Veranschaulichung anhand eines kleinen Beispiels die Folgen für die Erst- und Folgebewertung nach IAS 16 dargestellt. Hierfür ist von der Annahme auszugehen, dass ein Schiff zum Preis von EUR 20 Mio. erworben wurde, welches eine Nutzungsdauer von 25 Jahren unterliegt (Restwert EUR 0) und über die wesentlichen Komponenten A (z.B. Kran) (EUR 5,0 Mio., Nutzungsdauer 15 Jahre) und B (z.B. Navigationssystem) (EUR 2,5 Mio., Nutzungsdauer 10 Jahre) verfügt sowie in 3 Jahren Kosten für eine Klasse-Dockung in Höhe von EUR 3,0 Mio.³ erwartet.

(a) Erstbewertung

Im Rahmen der Erstbewertung ist das Schiff gemäß IAS 16.43/44 in seine einzelnen Komponenten zu zerlegen. Dabei sind bei der Aufteilung auf die Komponente Dockung die erwarteten Kosten der nächsten anstehenden Dockung heranzuziehen. Aus den Angaben des Falles ergibt sich daher folgendes Bild:

Vermögenswert Schiff

• Komponente A	EUR 5,0 Mio.
• Komponente B	EUR 2,5 Mio.
• Dockung	EUR 3,0 Mio.
• Rest	EUR 9,5 Mio.

	EUR 20,0 Mio.

² Vgl. IFRS-Kommentar Lüdenbach, § 8, 2.3.1.3, Rz. 38

³ Auf die Auswirkung von Abzinsungseffekten wird im Beitrag aufgrund Vereinfachungsgründe verzichtet. Gleiches gilt für Steuereffekte aufgrund der unterschiedlichen steuerlichen Vorgehensweise.

(b) Folgebewertung

Bei der Folgebewertung sind die einzelnen Komponenten gemäß ihrer individuellen Nutzungsdauer abzuschreiben. Die Komponente A folglich über 15 Jahre (jährliche AfA EUR 333.333,33), die Komponente B über 10 Jahre (jährliche AfA EUR 250.000,00), die Komponente Dockung über 3 Jahre (jährliche AfA EUR 1.000.000,00) sowie der Rest des Schiffes über die Lebensdauer von 25 Jahren (jährliche AfA EUR 380.000,00).

Bezogen auf die Dockungskosten bedeutet dies, dass am Ende des Jahres 3 diese Komponente auf EUR 0 abgeschrieben ist. Die dann anfallenden Kosten der Dockung sind wiederum gemäß IAS 16.14 bei Erfüllung der Voraussetzungen für eine regelmäßige größere Wartung als nachträgliche Anschaffungskosten zu aktivieren und bis zum nächsten Dockungstermin planmäßig abzuschreiben.

Sollte die Dockung erfolgen bevor die planmäßige Abschreibung beendet ist, so ist der verbleibende Restbuchwert der Komponente Dockung nach IAS 16.13 außerplanmäßig abzuschreiben.

Der Vorteil der Komponentenbilanzierung nach IAS 16 gegenüber dem altbekannten Vorgehen nach HGB liegt auf der Hand. Aufgrund der unterschiedlichen Abschreibungsdauern entspricht die bilanzielle Abbildung dem wirtschaftlichen Abnutzungsverbrauch.

Demgegenüber steht allerdings die höhere Anforderung an die Erfassung und Aufteilung in der Rechnungslegung. Zudem gilt es Ermessensspielräume bei der Beurteilung, ob es sich um eine eigenständige wesentliche Komponente handelt, angemessen auszuüben.

3. Die Behandlung von Dockungskosten im handelsrechtlichen Jahresabschluss

Durch das BilMoG wurde die Möglichkeit zur Bildung von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB aufgehoben. Die damit ehemals nach HGB bestehende Möglichkeit, diese Kosten für eine anstehende Dockung im Rahmen einer Aufwandsrückstellung ratierlich anzusammeln und damit zu ähnlichen wirtschaftlichen Folgen wie nach IFRS zu kommen besteht daher nicht mehr.

In der Folge kommt es nach HGB nunmehr im Jahr der Dockung zu einem sprunghaften Anstieg des Aufwands. Im Beispielsfall in Höhe von EUR 3 Mio. im dritten Jahr des Betriebs des Schiffes. Die Möglichkeit zur Aktivierung dieser Kosten besteht handelsrechtlich in aller Regel nicht, da diese Kosten üblicherweise als Erhaltungsaufwand zu klassifizieren sind und damit nicht die Ansatzkriterien für nachträgliche Anschaffungskosten erfüllen.

Zwar ist nach Auffassung des IDW⁴ und deren Rechnungslegungshinweis HFA 1.016 unter gewissen Umständen nunmehr auch nach HGB eine komponentenweise planmäßige Abschreibung von Sachanlagen möglich, jedoch soll dies ausschließlich für physisch separierbare Komponenten gelten. Eine Anwendung dieser Grundsätze auf Dockungskosten scheidet folglich aus.

Wirtschaftlich kann diese handelsrechtliche Vorgehensweise kaum überzeugen, da sich die tatsächliche wirtschaftliche Nutzung bilanziell nicht entsprechend niederschlägt.

⁴ Institut der Wirtschaftsprüfer

4. Zum Handlungsbedarf

Offensichtlicher Handlungsbedarf besteht für alle Schifffahrtsgesellschaften die in Erwägung ziehen (oder von Banken aufgefordert werden) ihre Rechnungslegung auf IFRS umzustellen bzw. ein zusätzliches an den IFRS orientiertes Reporting aufzusetzen.

Hier sind eine ausführliche Analyse der Umstellungsauswirkungen sowie ein Vertragsabgleich zu bestehenden Finanzierungsvereinbarungen vorzunehmen.

Doch selbst klassische HGB-Bilanzierer sollten die Auswirkungen des Komponentenansatzes nach IFRS und die bestehenden Unterschiede zum HGB einer kritischen Würdigung unterziehen. Es dürfte offensichtlich sein, dass aufgrund der Änderungen durch das BilMoG die sprunghafte Ergebnisverschlechterung im Jahr der Dockung bei Finanzierungsvereinbarungen mit Kreditinstituten, die noch zu Zeiten des alten HGB's vereinbart wurden, dazu führen können, dass die vereinbarten ‚covenants‘ gebrochen werden. Gerade in der aktuell schwierigen Marktsituation dürfte die Verhandlungssituation für die Schifffahrtsgesellschaften in solchen Fällen äußerst problematisch sein. Eine Umstellung der Bilanzierung auf die IFRS oder die Vereinbarung eines gesonderten IFRS-Reportings in Abstimmung mit den finanzierenden Instituten könnte hier einen Rettungsanker darstellen.

Darüber hinaus sollten auch die Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Zusammenhang mit der Informationsfunktion des Jahresabschlusses beachtet werden. Die zukünftige Volatilität der Jahresergebnisse nach HGB dürfte z. B. auf Privatanleger in Schifffonds eher irritierend wirken. Hier dürfte der ergebnisglättende Effekt der IFRS eher dem konservativen Erwartungsbild der Anleger entsprechen.

5. Der Ausblick

Auch wenn der IASB aktuell sehr betriebsam ist, steht auf dem aktuellen Arbeitsprogramm keine Änderung des IAS 16⁵. Folglich ist von dieser Seite mit einer relativ stabilen Entwicklung bezogen auf den Komponentenansatz zu rechnen.

Dies könnte sich positiv auf die Kommentarliteratur auswirken, die nun Zeit hat sich intensiv mit den Detailabgrenzungen des IAS 16 z.B. im Bereich der Definition der regelmäßig wiederkehrenden Wartung zu beschäftigen. Die weitere Entwicklung in diesem Bereich bleibt daher abzuwarten.

Spannender dürfte insoweit die Frage sein, ob der Komponentenansatz zukünftig handelsrechtlich erweitert und auch physisch nicht separierbare Komponenten mit einschließen wird.

⁵ siehe auch: <http://www.ifrs.org/Current+Projects/IASB+Projects/IASB+Work+Plan.htm>

Verantwortlich für den Inhalt:

TPW Todt & Partner GmbH & Co.KG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Valentinskamp 88
20355 Hamburg
Telefon: 040/600880-0

Roger Hönig, WP/ StB, Durchwahl - 471, E-Mail roger.hoenig@tpw.de
Britta Martens, WP / StB, Durchwahl -459, E-Mail britta.martens@tpw.de
Dennis Oehler, WP / StB, Durchwahl -160, E-Mail dennis.oehler@tpw.de

Die Inhalte des Newsletters werden mit größtmöglicher Sorgfalt recherchiert. Gleichwohl übernehmen wir keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der bereit gestellten Informationen. Insbesondere sind die Informationen allgemeiner Art und stellen keine prüfungsnah oder sonstige betriebswirtschaftliche oder rechtliche Beratung dar. Der Newsletter erhebt außerdem keinen Anspruch auf Vollständigkeit zu recherchierender Informationsquellen im Internet. Die Auswahl der Informationsquellen, auf die verwiesen wird, unterliegt unserer subjektiven Wertung.

TPW Todt & Partner GmbH & Co. KG Valentinskamp 88 20355 Hamburg
Tel. +49 40 600880-0 Fax. +49 40 600880-201 info@tpwkg.com
Sie möchten den Newsletter abbestellen: [Hier klicken](#)
© 2011 [Impressum](#)