

RECHNUNGSLEGUNG NACH HGB

Prof. Dr. Corinna Ewelt-Knauer

Professur für Financial Accounting (BWL VII)

Justus-Liebig-Universität Gießen



FOLGE 5

Folgebewertung



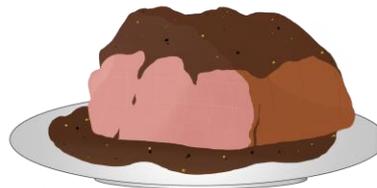
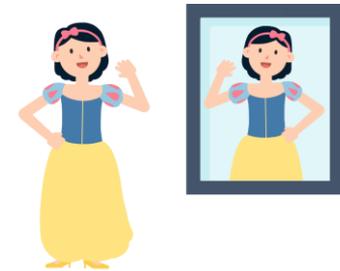
[Zum Video](#)



Folge 5 – Folgebewertung: Inhalt



- 5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen
 - 5.1.1 Allgemeines zur Folgebewertung
 - 5.1.2 Planmäßige Abschreibung
 - 5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung
 - 5.1.4 Zuschreibung
- 5.2 Folgebewertung von Schulden
- 5.3 Zusammenfassung

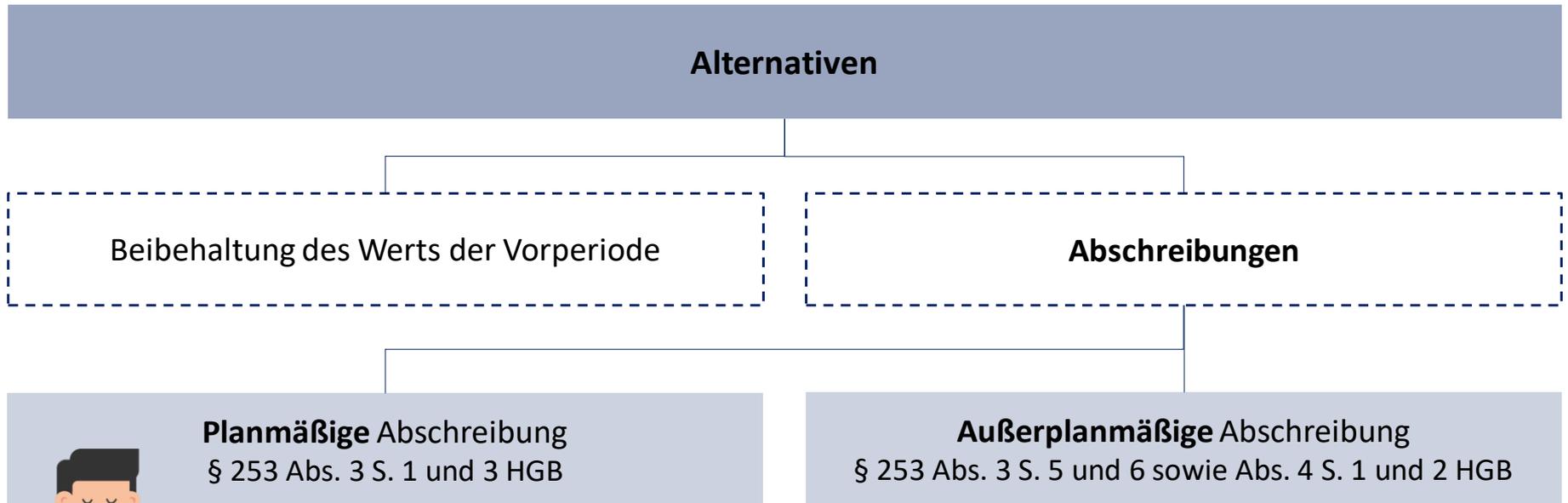


5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.1 Allgemeines zur Folgebewertung

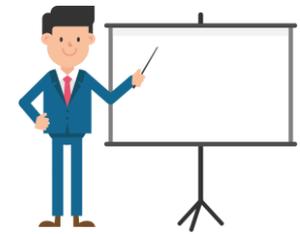


- **Nach** einmaliger **Zugangsbewertung** (Synonym: Erstbewertung) von Vermögensgegenständen erfolgt zu **jedem Bilanzstichtag** deren **Folgebewertung**



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.1 Allgemeines zur Folgebewertung



Erinnerung: AK/HK-Prinzip

§ 253 HGB – Zugangs- und Folgebewertung

(1) ¹Vermögensgegenstände sind **höchstens** mit den **Anschaffungs- oder Herstellungskosten**, **vermindert um die Abschreibungen** nach den Absätzen 3 bis 5, anzusetzen.

→ Auch im Rahmen der Folgebewertung darf der Wert bei der Erstbewertung niemals überschritten werden!



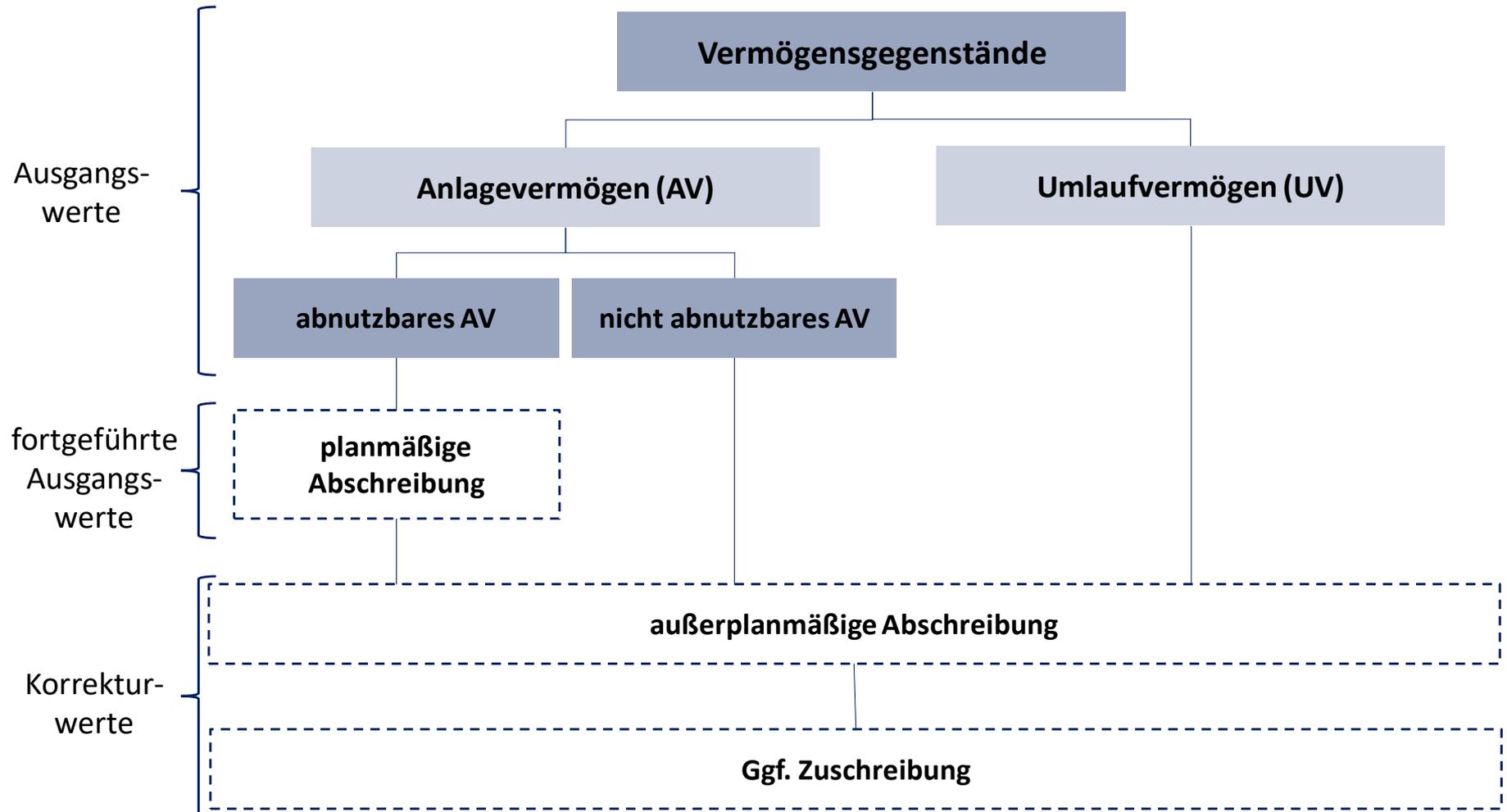
Historische Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- planmäßige Abschreibungen
- außerplanmäßige Abschreibungen
- + ggf. Zuschreibungen für Wertaufholungen
- = Fortgeführte Anschaffung- oder Herstellungskosten



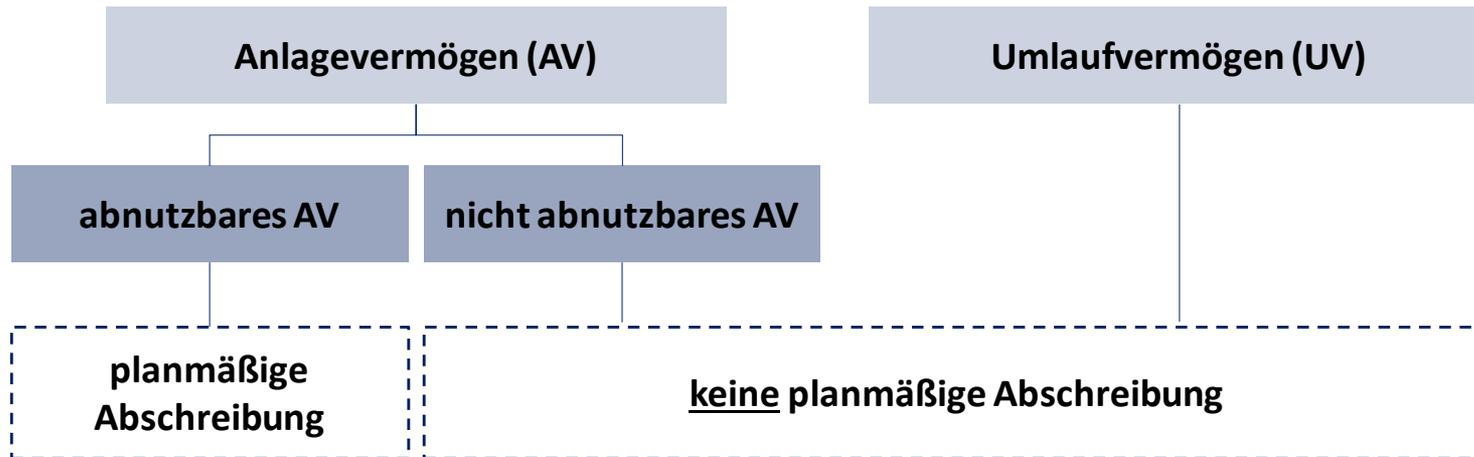
5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.1 Allgemeines zur Folgebewertung



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



[Zum Video](#)



Zur Erinnerung an die Erstellung von Abschreibungsplänen schaut Euch **Folge 6** der **ersten Staffel** oder das **Kurzvideo** an!



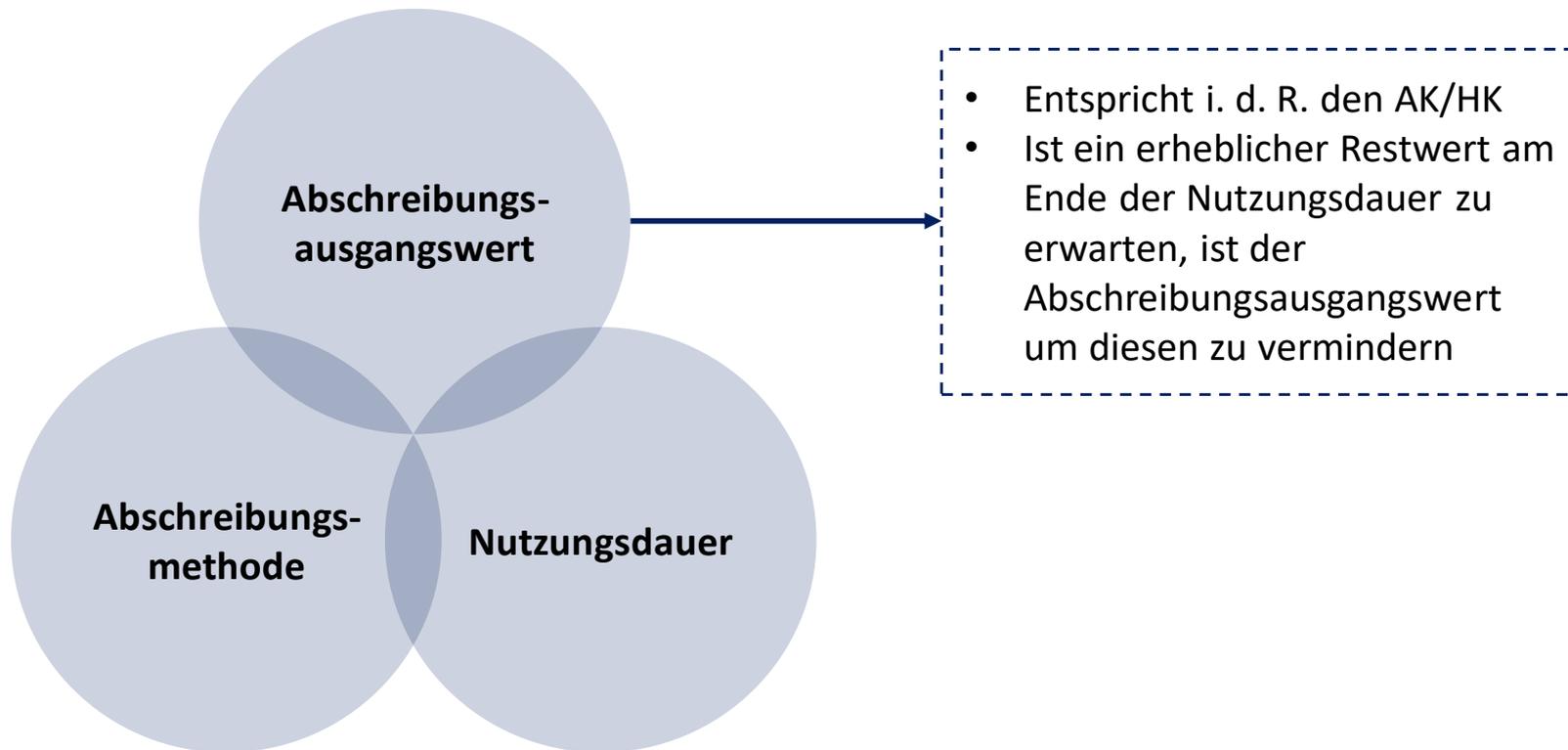
[Zum Video](#)

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



Determinanten für die Höhe der planmäßigen Abschreibung



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



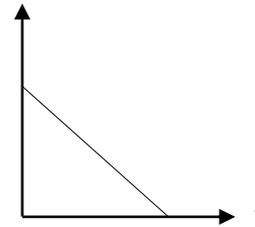
[Zum Video](#)

Abschreibungsmethoden

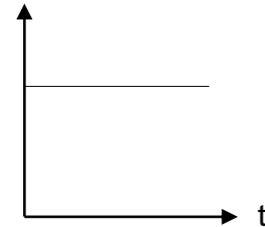
Lineare Abschreibung

- Abschreibung mit über die Jahre **konstanten** Beträgen

RBW



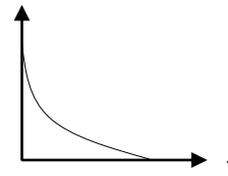
a_t



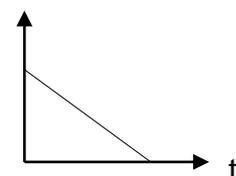
Degressive Abschreibung

- Abschreibung mit im Zeitablauf **fallenden** Beträgen (geometrisch-degressiv / arithmetisch-degressiv)

RBW



a_t



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

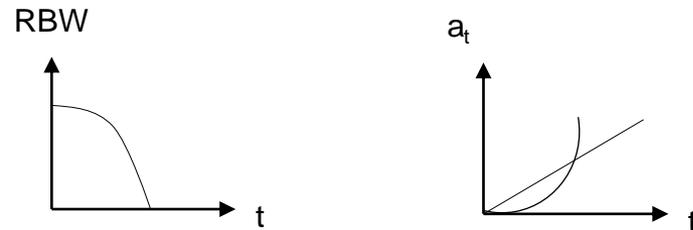
5.1.2 Planmäßige Abschreibung



Abschreibungsmethoden

Progressive Abschreibung

- Abschreibung mit im Zeitablauf **steigenden** Beträgen



Leistungsabhängige Abschreibung

- Berechnung der jährlichen Abschreibungsbeträge nach Maßgabe der Inanspruchnahme:

$$\frac{\text{Abschreibungsausgangswert}}{\text{vorauss. erzielbare Leistungseinheiten}} * \text{tatsächliche Leistungsabgabe im GJ}$$

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



- **Geplante Kombinationen** von Abschreibungsmethoden sind **zulässig** und stellen **keinen Methodenwechsel** dar, bspw. der geplante Wechsel von degressiver zu linearer Abschreibung
- **Methodenwechsel** ist nach dem Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 252 Abs. 1 Nr. 6 HGB) nur in **begründeten Ausnahmefällen** möglich (§ 252 Abs. 2 HGB)
- Abschreibungen dienen der **periodengerechten Erfolgsermittlung** bzw. der **zutreffenden Bewertung** des Vermögens
- Wahl unterschiedlicher **Abschreibungsmethoden** hat unmittelbare Auswirkungen auf die Periodisierung der Erfolgswirkungen und auf die Wertansätze



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



Beispiel: Herstellungskosten

Am 01.01.20X0 stellt die A-GmbH eine Eismaschine her, deren einbeziehungspflichtige Herstellungskosten 10.000 € betragen. Zudem sind der Maschine angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung sowie für soziale Einrichtungen des Betriebs in Höhe von 2.000 € zuzurechnen. Die Maschine wird linear über 5 Jahre abgeschrieben. Es wird angenommen, dass aus der Nutzung dieser Maschine jährlich Umsatzerlöse in Höhe von 3.000 € erzielt werden können. Aus Vereinfachungsgründen wird angenommen, dass keine weiteren, hierfür erforderlichen Aufwendungen anfallen.



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



Beispiel: Wirkungen bei Aktivierung zur Herstellungskostenuntergrenze

Aktivierung: 10.000 Euro

Abschreibungsdauer: 5 Jahre

Abschreibung pro Jahr: 2.000 Euro

Werte zum 31.12.	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	Summe
Abschreibungen	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000	-2.000	-10.000
RBW	8.000	6.000	4.000	2.000	0	n.a.
Erträge	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	15.000
Kosten der allg. Verwaltung	-2.000	0	0	0	0	-2.000
Erfolgswirkung	-1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	3.000

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.2 Planmäßige Abschreibung



Beispiel: Wirkungen bei Aktivierung zur Herstellungskostenobergrenze

Aktivierung: 12.000 Euro

Abschreibungsdauer: 5 Jahre

Abschreibung pro Jahr: 2.400 Euro

Werte zum 31.12.	20X0	20X1	20X2	20X3	20X4	Summe
Abschreibungen	-2.400	-2.400	-2.400	-2.400	-2.400	-12.000
RBW	9.600	7.200	4.800	2.400	0	n.a.
Erträge	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	15.000
Erfolgswirkung	600	600	600	600	600	3.000

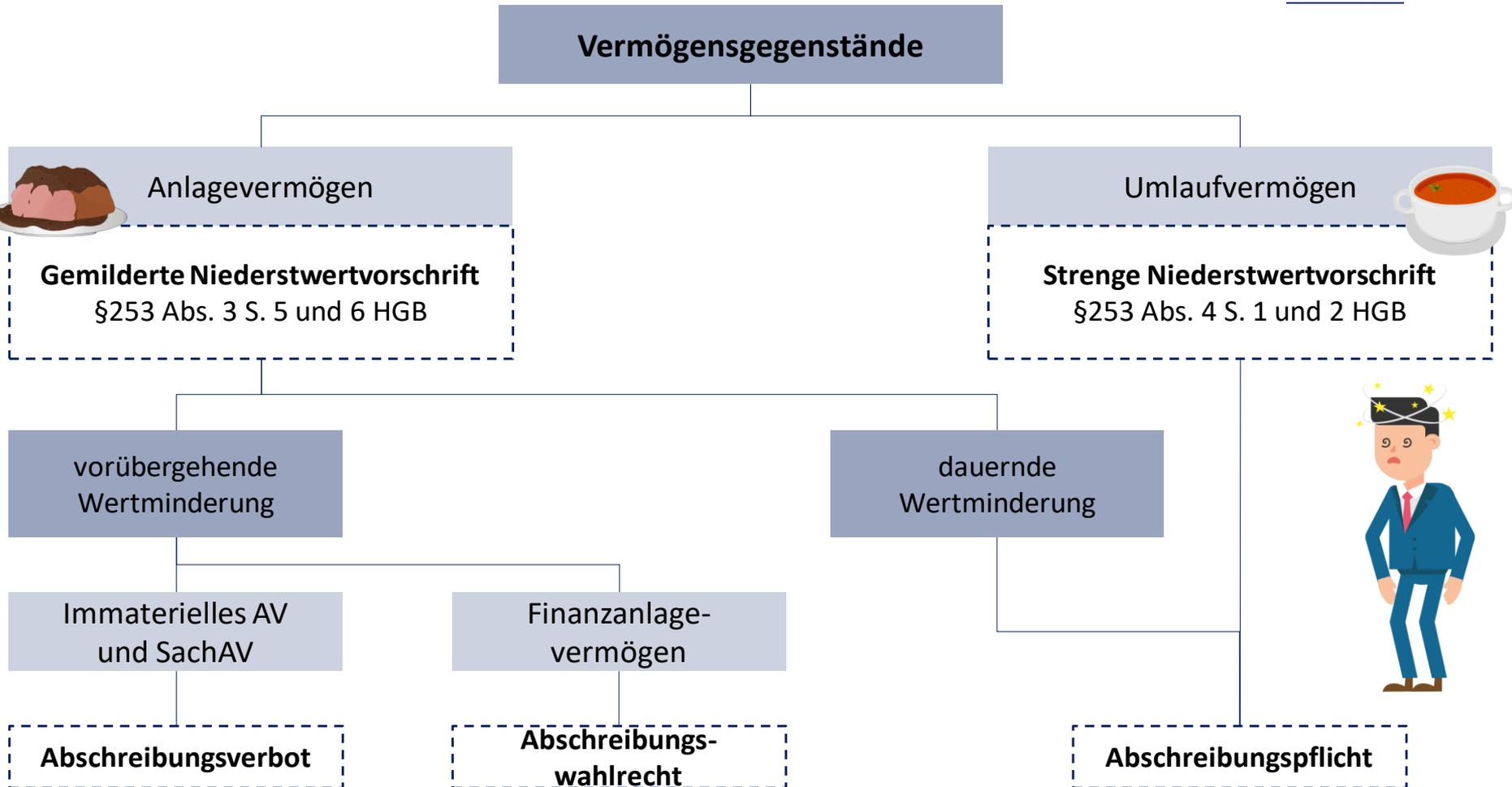


5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



[Zum Video](#)



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Abgrenzung Anlagevermögen – Umlaufvermögen

§ 247 HGB – Inhalt der Bilanz

(2) Beim **Anlagevermögen** sind nur die Gegenstände auszuweisen, die bestimmt sind, **dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen**.

- „dauernd dem Geschäftsbetrieb dienend“ = Nutzungsdauer > 1 Jahr
- Nutzungsdauer > 1 Jahr → Anlagevermögen
- Nutzungsdauer ≤ 1 Jahr → Umlaufvermögen



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Strenge Niederstwertvorschrift beim Umlaufvermögen



§ 253 HGB – Zugangs- und Folgebewertung

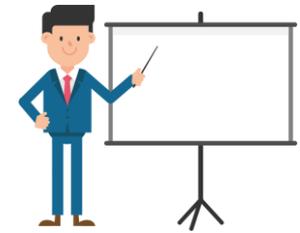
(4) ¹Bei Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens sind Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, der sich aus einem Börsen- oder Marktpreis am Abschlussstichtag ergibt. ²Ist ein Börsen- oder Marktpreis nicht festzustellen und übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Wert, der den Vermögensgegenständen am Abschlussstichtag beizulegen ist, so ist auf diesen Wert abzuschreiben.

- **Abschreibungspflicht** für Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens auf den niedrigeren Börsen- oder Marktpreis (§ 253 Abs. 4 Satz 1 HGB) oder den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 4 Satz 2 HGB) – **unabhängig davon, ob es eine dauernde oder vorübergehende Wertminderung ist (strenges Niederstwertprinzip)**
- Verbindliche **Reihenfolge** für die Heranziehung der Wertmaßstäbe:
 1. Börsenpreis
 2. Marktpreis
 3. beizulegender Wert



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Wertmaßstäbe für das Umlaufvermögen

1. Börsenpreis

- Ein an einer amtlich anerkannten Börse festgestellter Preis

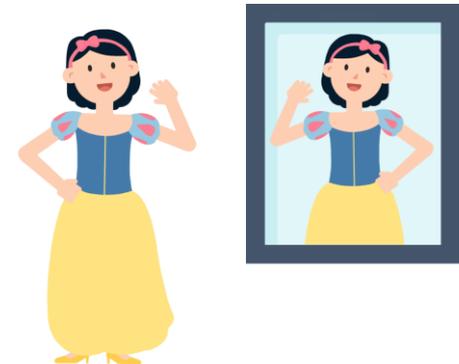


2. Marktpreis

- Der an einem Handelsplatz für Waren einer bestimmten Gattung von durchschnittlicher Art und Güte zu einem bestimmten Zeitpunkt im Durchschnitt gewährte Preis

3. Beizulegender Wert

- Sofern sich Börsen- und Marktpreis nicht ermitteln lassen



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Beizulegender Zeitwert

§ 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

*(4) ¹Der beizulegende Zeitwert entspricht dem **Marktpreis**. ²Soweit **kein aktiver Markt** besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe **allgemein anerkannter Bewertungsmethoden** zu bestimmen. ³Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 4 fortzuführen. (...)*

- **Preis**, den man in einer **gewöhnlichen Transaktion zwischen Marktteilnehmern** am Bewertungsstichtag beim Verkauf eines Vermögensgegenstands erhalten würde oder bei der Übertragung einer Schuld zu zahlen hätte
- Entspricht gem. § 255 Abs. 4 Satz 1 HGB dem **Marktpreis**
 - Falls **kein aktiver Markt** vorhanden ist → Bestimmung mit Hilfe **allgemein anerkannter Bewertungsmethoden** (§ 255 Abs. 4 Satz 2 HGB)
 - Ist der beizulegende Zeitwert auch anhand von Bewertungsmethoden nicht ermittelbar, sind die **AK/HK fortzuführen** (§ 255 Abs. 4 Satz 3 HGB)

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Konkretisierung des beizulegenden Werts beim UV

- Mögliche Wertmaßstäbe für den beizulegenden Wert im Umlaufvermögen:

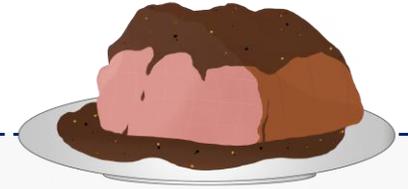


Relevanter Markt	Art des Vorratsvermögens	Wertmaßstab
Beschaffungsmarkt	<ul style="list-style-type: none">Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: NormalbestandFertige und unfertige Erzeugnisse: Fremdbezug ist möglich	Wiederbeschaffungswert
Absatzmarkt	<ul style="list-style-type: none">Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe: ÜberbestandFertige und unfertige Erzeugnisse: Fremdbezug nicht möglich	Nettoveräußerungserlös
Beschaffungs- und Absatzmarkt	<ul style="list-style-type: none">HandelswarenÜberbestand an fertigen und unfertigen Erzeugnisse	Niedrigerer Wert aus Wiederbeschaffungswert und Nettoveräußerungserlös

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Gemilderte Niederstwertvorschrift beim Anlagevermögen (1/2)



§ 253 HGB – Zugangs- und Folgebewertung

(3) ⁵Ohne Rücksicht darauf, ob ihre Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind bei **Vermögensgegenständen des Anlagevermögens** bei **voraussichtlich dauernder Wertminderung** außerplanmäßige Abschreibungen vorzunehmen, um diese mit dem niedrigeren Wert anzusetzen, der ihnen am Abschlussstichtag beizulegen ist. ⁶Bei **Finanzanlagen** können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei **voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung** vorgenommen werden.



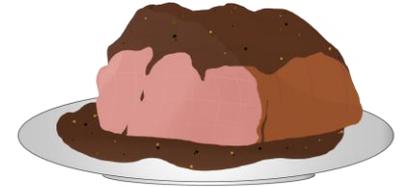
5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Gemilderte Niederstwertvorschrift beim Anlagevermögen (2/2)

- voraussichtlich **dauernde** Wertminderung
 - **Abschreibungspflicht** für Vermögensgegenstände des **Anlagevermögens** auf den niedrigeren beizulegenden Wert (§ 253 Abs. 3 Satz 5 HGB)
- voraussichtlich **vorübergehende** Wertminderung
 - **Abschreibungsverbot** für Vermögensgegenstände des **immateriellen** Anlagevermögens und des **Sachanlagevermögens**
 - **Abschreibungswahlrecht** für Vermögensgegenstände des **Finanzanlagevermögens** (§ 253 Abs. 3 Satz 6 HGB)



Dauerhaftigkeit der Wertminderung

- Von einer Dauerhaftigkeit der Wertminderung ist auszugehen, wenn der beizulegende Wert während eines **bedeutenden Teils der Restnutzungsdauer unterhalb der fortgeführten AK/HK** liegt; z. B. mehr als die Hälfte der Restnutzungsdauer
- In Zweifelsfällen: Orientierung an den GoB (z. B. Imparitätsprinzip, Kapitalerhaltungsgrundsätze)

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung



Konkretisierung des beizulegenden Werts beim AV

§ 255 HGB – Bewertungsmaßstäbe

(4) ¹Der beizulegende Zeitwert entspricht dem Marktpreis. ²Soweit kein aktiver Markt besteht, anhand dessen sich der Marktpreis ermitteln lässt, ist der beizulegende Zeitwert mit Hilfe allgemein anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen. ³Lässt sich der beizulegende Zeitwert weder nach Satz 1 noch nach Satz 2 ermitteln, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemäß § 253 Abs. 4 fortzuführen. (...)

- aktive Märkte existieren beim Anlagevermögen häufig nicht!
- Rückgriff auf anerkannte Bewertungsmethoden (vgl. nächste Folie)

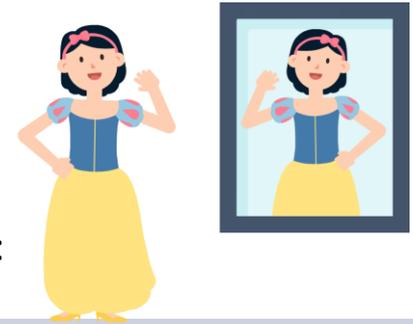


5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.3 Außerplanmäßige Abschreibung

Konkretisierung des beizulegenden Werts beim AV

- Mögliche Wertmaßstäbe für den beizulegenden Wert im Anlagevermögen:



Ertragswert	Einzelveräußerungspreis	Wiederbeschaffungswert
<ul style="list-style-type: none">Barwert der künftigen EinzahlungsüberschüsseProblem: Vermögensgegenstände (VG) erzielen häufig allein keine direkt zurechenbaren Erträge → häufig nicht anwendbar	<ul style="list-style-type: none">Preis, der beim Verkauf des VGs erzielt würdeProblem: häufig soll der VG nicht verkauft, sondern weiterhin (z. B. in der Produktion) eingesetzt werden → nur sinnvoll, wenn der VG tatsächlich veräußert werden soll	<ul style="list-style-type: none">Kosten, die aufwendet werden müssen, um den VG wiederzubeschaffen (→ Beschaffungsmarkt)Achtung: Restnutzungsdauer beachten! → Wiederbeschaffungszeitwert/fortgeführter Wiederbeschaffungsneuwert

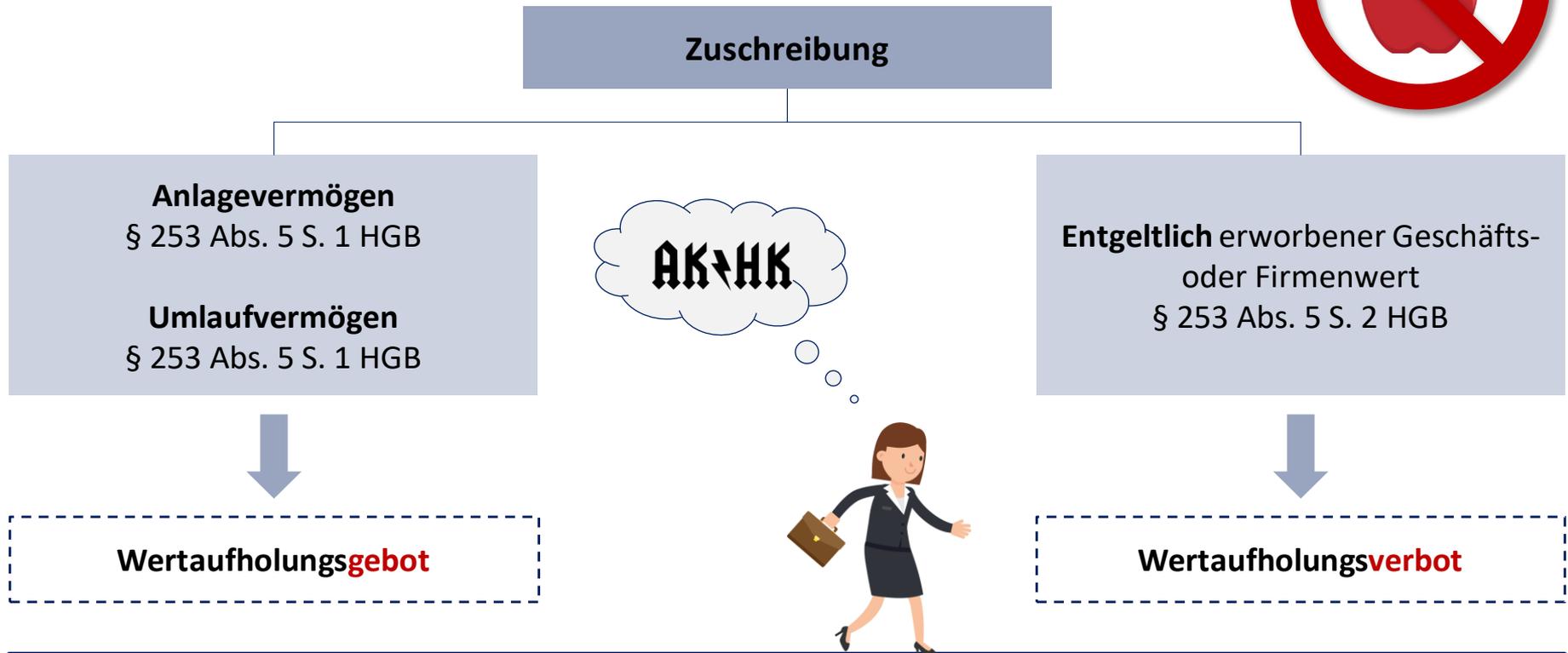


5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.4 Zuschreibung



- Wertaufholungs- bzw. Zuschreibungs**gebot** bei **Wegfall der Gründe** für die außerplanmäßige Abschreibung
- **Obergrenze** sind die fortgeführten AK/HK



5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.4 Zuschreibung



Beispiel: Zuschreibungen im abnutzbaren Anlagevermögen

- Zum 01.01.X1 hat die Eisig AG eine vollautomatische Eisproduktionsanlage in Betrieb genommen, die eigens nach den Plänen des Ingenieurs Schlau konstruiert wurde.
- Die Herstellungskosten der Anlage betragen 12 Mio. €. Sie soll über die sechsjährige Nutzungsdauer linear abgeschrieben werden.
- Am Ende des Jahres X1 macht sich ein schwerwiegender Konstruktionsfehler bemerkbar, sodass die Anlage nun mehr zu 50% belastbar ist. Unter Berücksichtigung der geringeren Kapazität beträgt der Stichtagswert 5 Mio. €. Schlau rechnet nicht damit, den Fehler beheben zu können.
- Völlig unerwartet kann Schlau den Fehler jedoch zu Beginn des Jahres X3 beheben, sodass die Anlage wieder voll einsatzbereit ist.

Welche Wertansätze ergeben sich für die Anlage in den Geschäftsjahren X1-X5 gemäß den Bewertungsvorschriften des HGB?

5.1 Folgebewertung von Vermögensgegenständen

5.1.4 Zuschreibung



Lösung: Zuschreibungen im abnutzbaren Anlagevermögen

- **Planmäßige** Abschreibung zum 31.12.X1: **2 Mio. €** (= 12 Mio. € / 6 Jahre) → Buchwert = 10 Mio. €
- **Aber:** Wert der Anlage zum 31.12.X1 bei **5 Mio. €** → **Außerplanmäßige** Abschreibung = 5 Mio. € (= 10 Mio. € - 5 Mio. €)
- Neuberechnung der planmäßigen Abschreibung über verbleibende Restnutzungsdauer von 5 Jahren zum 31.12.X2: 1 Mio. € (= 5 Mio. € / 5 Jahre) → Buchwert 31.12.X2 = 4 Mio. €
- Gründe für außerplanmäßige Wertminderung entfallen in X3 → **Wertaufholung** bis zu den fortgeführten HK i.H.v. 6 Mio. €

31.12.	tatsächlicher Buchwert	Buchwert ohne Wertminderung
X1	5 Mio. €	10 Mio. €
X2	4 Mio. €	8 Mio. €
X3	6 Mio. €	6 Mio. €
X4	4 Mio. €	4 Mio. €
X5	2 Mio. €	2 Mio. €
X6	0 €	0 €

5.2 Folgebewertung von Schulden



Höchstwertprinzip für die Folgebewertung von Schulden

- *Erinnerung:*
 - Ansatz von Schulden erfolgt zum **Erfüllungsbetrag**
 - **Rückstellungen** mit einer Laufzeit von **mehr als 1 Jahr** sind **abzuzinsen** (§ 253 Abs. 2 Satz 1 HGB)
 - Grds. Verwendung eines laufzeitadäquaten durchschnittlichen **Marktzins** der vergangenen sieben Geschäftsjahre; 10 Jahre für Altersversorgungsverpflichtungen und fingierte Restlaufzeit
- Folgebewertung:
 - **Höchstwertprinzip** bei Schulden analog zum Niederstwertprinzip bei Vermögensgegenständen
 - Wert einer Verpflichtung erhöht sich → Verpflichtung muss höher ausgewiesen werden
 - analog zu außerplanmäßigen Abschreibungen
 - abgezinsten Rückstellungen werden jährlich um den Zinseffekt erhöht



5.3 Zusammenfassung



Vermögensgegenstände

- Die AK/HK **zeitlich begrenzt nutzbarer VG** des **AV** sind um **planmäßige Abschreibungen** zu mindern (§ 253 Abs. 3 Satz 1 HGB)
- Die AK/HK von **nicht abnutzbaren VG** des AV sind **beizubehalten** (vorbehaltlich außerplanmäßiger Abschreibungen)
- Das **UV** wird nicht planmäßig, sondern **nur** ggf. **außerplanmäßig** abgeschrieben
- **Überprüfung** an jedem Bilanzstichtag, ob die bilanzierten Vermögensgegenstände mit ihren (fortgeführten) AK/HK übereinstimmen:
 - **Wertminderung**, falls dieses aufgrund außerplanmäßiger Umstände nicht der Fall ist
→ **außerplanmäßige Abschreibung**

Schulden

- **Überprüfung** an jedem Bilanzstichtag, ob Schulden mit ihrem Erfüllungsbetrag übereinstimmen:
 - **Erhöhung** des bilanzierten Werts des Erfüllungsbetrags, falls dieses aufgrund außerplanmäßiger Umstände nicht der Fall ist
 - **Verminderung** des bilanzierten Betrags, sofern der Betrag dem Grunde oder der Höhe nach nicht mehr benötigt wird



Übersicht der Kurzvideos zur Folge 5



[Abschreibung auf
Vermögensgegenstände](#)



[Abschreibungsmethoden](#)



[Außerplanmäßige
Abschreibung &
Niederstwertprinzip](#)

In der nächsten Folge sehen Sie...



[Zum Kanal](#)





Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S.: Bilanzen, 16. Aufl., Düsseldorf 2021.

1. Folgebewertung von Vermögensgegenständen und Schulden
 - S. 211-217
 - S. 218-220