DAA Wirtschafts-Lexikon

Abschreibungen und Abschreibungsrechnung

1. Problemstellung

Das Thema „*Abschreibungen*“, speziell bei Gütern des Anlagevermögens, hat in der Betriebswirtschaft von Unternehmen in mehrfacher Hinsicht eine fundamentale Bedeutung:

Erstens: Die Kenntnis der planmäßigen und außerplanmäßigen Abschreibungen bildet im Rahmen der Jahresabschlussarbeiten die Grundlage für die notwenige Bewertung der Güter des Anlagevermögens zu den *fortgeführten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten*. Die Daten hierfür werden in der Praxis dem sog. *Anlagespiegel* entnommen.

Zweitens: Abschreibungen sind inhaltlich *Aufwendungen*, ihrem Wesen nach aber – wie Rückstellungen – „*Aufwendungen ohne Zahlungsmittelabfluss*“!
Über die Bestimmung der Höhe vorzunehmender Abschreibungen kann somit Einfluss auf die *Höhe des versteuernden Gewinns* genommen werden. Aus diesem und anderen Gründen werden Abschreibungen als Instrument *aktiver Bilanzpolitik* genutzt.

Drittens: Abschreibungen sind ihrem Wesen nach *Fixkosten*, das heißt, diese Kosten fallen im Unternehmen auch dann an, wenn keine Beschäftigung vorliegt. Aufgrund des zahlenmäßigen Gewichts dieser Kosten haben Abschreibungen einen großen Einfluss auf das Ergebnis von Wirtschaftlichkeitsberechnungen von Investitionen.

Viertens: Werden Abschreibungsbeträge richtig in die Preise für die vom Unternehmen verkauften Produkte und Leistungen kalkuliert, fließen die entsprechenden Beträge als „Abschreibungsgegenwerte“ über die Umsatzerlöse zum Unternehmen „*cash*“ zurück. Diese Abschreibungsgegenwerte sind damit Bestandteil des sog. *Cashflows* als Ausdruck der Selbstfinanzierungskraft von Unternehmen (siehe Abschnitt 2.4 „Kreislaufmodell des Umsatzprozesses“ im „Modul 03 „Existenzgründung und Unternehmensrechtsformen“).

2. Begriff der Abschreibung

> Unter *Abschreibung* ist sowohl das Mittel der Wertangleichung der im Wert gesunkenen Vermögensgegenstände als auch der Vorgang der zeitabhängigen Wertminderung bei abnutzbaren Gütern des Anlagevermögens zu verstehen.
> Der zur Abschreibung korrespondierende steuerrechtliche Begriff heißt *Absetzung für Abnutzung (AfA).*

Zu unterscheiden sind *planmäßige* Abschreibungen bei *abnutzbaren* Gütern des Anlagevermögens und *außerplanmäßige* Abschreibungen bei *abnutzbaren* und bei *nicht abnutzbaren* Gütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens.

Die in der Buchführung (im Rahmen der Aufgaben der Erfolgsrechnung) vorgenommene Abschreibung zu Gütern des Anlage- und des Umlaufvermögens heißt *bilanzielle* Abschreibung.
Die in der Kosten- und Leistungsrechnung durchgeführte Abschreibungsrechnung heißt *kalkulatorische* Abschreibung.

Folgende Systematik in **Abb. 1** zeigt die Vielfalt der mit dem Thema „Abschreibungen“ verbundenen Sachverhalte:

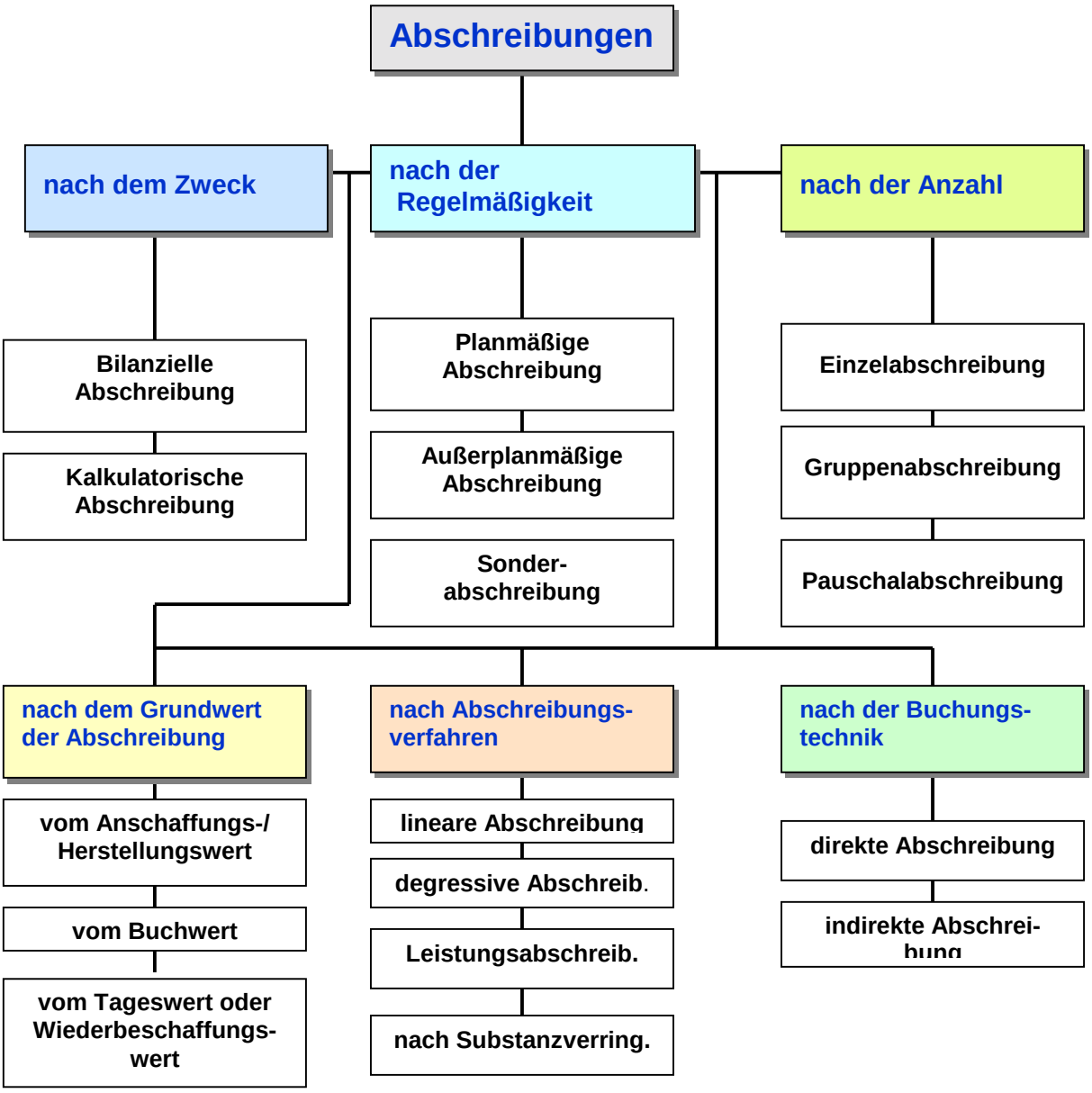

Abb. 1: Abschreibungen (Übersicht)

Wir betrachten im Weiteren die *Aufwandsabschreibung***.** Sie gilt als jene Abschreibung, die eine tatsächlich – planmäßig oder außerplanmäßig – eingetretene *Wertminderung* erfassen soll.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

3. Planmäßige Abschreibung

Anlagegüter, die nur eine *zeitlich begrenzte* Nutzung erlauben, sind *planmäßig* abzuschreiben. Hierfür besteht ein handels- und steuerrechtliches *Abschreibungsgebot* (vgl. **§ 253** Abs. 3 HGB; **§ 6** Abs. 1 Ziff. 1 EStG).

> *"(3) [1]Bei Vermögensgegenständen des Anlagevermögens, deren Nutzung zeitlich begrenzt ist, sind die Anschaffungs- oder die Herstellungskosten um planmäßige Abschreibungen zu vermindern.*
> *[2]Der Plan muss die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf die Geschäftsjahre verteilen, in denen der Vermögensgegenstand voraussichtlich genutzt werden kann.*
> *[3]Ohne 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.*
> *[4]Bei Finanzanlagen können außerplanmäßige Abschreibungen auch bei voraussichtlich nicht dauernder Wertminderung vorgenommen werden."* [§ 253 Abs. 3 HGB]

Die *Funktion* der planmäßigen Abschreibung wird in folgenden *Aspekten* gesehen:

- Wahrheitsgetreue Darstellung der *aktuellen Vermögenslage*, indem eingetretene Wertminderungen in verminderten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten sichtbar gemacht werden.
- Sicherung einer *periodengerechten Aufwandserfassung* im Rahmen der Erfolgsrechnung.
- Sicherung der Finanzierung von *Ersatzinvestitionen* (über Abschreibungsgegenwerte aus Umsatzerlösen).

Grundlage für die Ermittlung der planmäßigen Abschreibung ist ein *Abschreibungsplan.*

Dieses Dokument muss für *jedes* planmäßig abzuschreibende Anlagegut enthalten:

- die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten als Ausgangsbetrag,
- die Nutzungsdauer (Abschreibungszeitraum),
- den Abschreibungsbeginn,
- den eventuell zu bestimmenden Restwert am Ende der Nutzungsdauer sowie
- die Abschreibungsmethode.

Durch den Abschreibungsplan wird gesichert, dass die *fortgeführten* Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten der abzuschreibenden Güter in den Unterlagen zum jeweiligen Jahresabschluss stets die richtigen Anschlusswerte aufweisen.
In der Praxis stellt man keinen gesonderten Abschreibungsplan auf, da die *EDV-Buchführung* (Anlagenbuchführung) eine derartige Übersicht automatisch mit erstellt.

Als Abschreibungsverfahren können alle Vorgehensweisen der planmäßigen Abschreibung angewendet werden, die den *Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung* entsprechen und somit sicherstellen, dass der Abschreibungsverlauf dem Nutzungsverlauf entspricht und nicht ergebnisabhängig gestaltet wird.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

Praktisch angewendet werden folgende drei Verfahren, die der regelmäßigen, jährlichen Abschreibung zeitlich begrenzt nutzbarer Anlagegüter Rechnung tragen:

- die *lineare Abschreibung*,
- die *degressive Abschreibung* und
- die *Leistungsabschreibung***.**

Dabei ist – wie bereits bemerkt – zwischen der bilanziellen und der kalkulatorischen Abschreibung zu unterscheiden:

Ausgangspunkt und Grundlage für die in der *Buchführung* zu erfassenden *bilanziellen* Abschreibungen bilden die historischen *Anschaffungs-* bzw. die *Herstellungskosten* des betreffenden Gutes sowie eine *Nutzungsdauer*, die sich in der Regel nach den steuerrechtlichen Vorgaben in den sog. *AfA-Tabellen* richtet.
Das betriebswirtschaftliche Ziel der bilanziellen Abschreibung ist die Erhaltung des Anlagevermögens zum *Nominalwert.*

Die *kalkulatorische Abschreibung* als Instrument der *Kostenrechnung* orientiert sich dagegen an folgenden Zielen und Erfordernissen:

- Gestaltung der Abschreibungen der Anlagegüter nach dem *Beschäftigungsgrad* (in der Regel *lineare* Abschreibung),
- Sicherung einer tatsächlichen *Substanzerhaltung* des Anlagevermögens u. a.

Daraus folgt, dass die kalkulatorische Abschreibung *andere Ausgangspunkte* setzt:

Ausgangswert sind die sog. *Wiederbeschaffungskosten* (als Preis der Wiederbeschaffung eines gleichwertigen Anlagegutes am Ende der Nutzungsdauer).

Ferner wird von einer *betriebswirtschaftlich begründeten* Nutzungsdauer des Anlagegutes ausgegangen, die von den Werten in den AfA-Tabellen abweichen kann.

In der Praxis der Abschreibungsrechnung ist des Weiteren zwischen der Methode der *direkten* Abschreibung und der Methode der *indirekten* Abschreibung zu unterscheiden.
Bei der *direkten Abschreibung* wird der Abschreibungsbetrag direkt vom Wert des Anlagegutes abgesetzt.
Auf der Aktiv-Seite der Bilanz erscheint daher der derivative Wertansatz „fortgeführte Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten".
Werden die Anlagegüter auf der Aktiv-Seite der Bilanz jedoch unverändert mit den originären Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ausgewiesen und die Wertberichtigung auf der Passiv-Seite der Bilanz dargestellt, spricht man von der Methode der *indirekten Abschreibung*.
Scheidet ein Anlagegut aus dem Unternehmen aus, werden auf der Aktiv-Seite der Bilanz die vollen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und auf der Passiv-Seite die bis dato angefallenen Wertberichtigungen ausgebucht.

Zur Beachtung: Bei Kapitalgesellschaften ist nur die direkte Abschreibung zulässig!

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

■ Grundgrößen der planmäßigen Abschreibung

Folgende Sachverhalte bilden die wesentlichen Grundgrößen der Abschreibungsrechnung:

(1) Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten [EUR] bzw. [EUR/ME] (Symbol $\mathbf{A_0}$)

Ausgangswert der planmäßigen Abschreibung sind die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des betreffenden Anlagegutes. Wie diese Kosten zu ermitteln sind, wurde in Abschnitt 2.1.4 dieses Buches gezeigt.

(2) Nutzungsdauer [a] (Symbol **n**)

Die Nutzungsdauer eines Anlagegutes umfasst den Zeitraum [Jahre], in dem das Anlagegut voraussichtlich genutzt wird (vgl. **§ 253** Abs. 3 HGB).

Im Einkommensteuergesetz wird dieser Zeitraum „betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer" genannt (vgl. § 7 Abs. 1 EStG).

(3) Restwert [EUR] bzw. [EUR/ME] (Symbol $\mathbf{R_n}$)

Als *Restwert* bezeichnet man jenen Wert eines Anlagegutes, der nach kaufmännischer Einschätzung am Ende der Nutzungsdauer noch angesetzt werden kann.
Ein solcher Restwert mindert – wie wir bei den Abschreibungsrechnungen sehen werden – die Bemessungsgrundlage für den zu ermittelnden jährlichen Abschreibungsbetrag.

Die nachstehende **Tabelle 1** gibt in einer Übersicht an, welche weiteren Größen – außer den bereits genannten – in die Abschreibungsrechnung einbezogen werden.

Tabelle 1: Grundgrößen der Abschreibungsrechnung

Nr.	Grundgröße	Symbol	Maßeinheit
1	Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten	$\mathbf{A_0}$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
2	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer	**n**	[a] mit n > 1
3	Abschreibungsbetrag im k-ten Jahr	$\mathbf{Q_k}$	[EUR/a]
4	Buchwert bzw. Restwert am Ende des k-ten Abschreibungsjahres	$\mathbf{R_k}$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
5	Restwert am Ende der Nutzungsdauer	$\mathbf{R_n}$	[EUR] bzw. [EUR/ME]
6	Abschreibungsprozentfuß	**p**	[%/a]
7	Abschreibungssatz	**i** = p/100	[-/a]

■ Abschreibungsbeginn

Abschreibungsbeginn ist vom Grundsatz her der *Zeitpunkt der Anlieferung* des Gutes in der betreffenden bilanzierenden Einrichtung bzw. der Zeitpunkt der *Fertigstellung* bzw. *Inbetriebnahme* eines Anlagegutes im Geschäftsbetrieb des Unternehmens.

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel

Im Zugangsjahr des Anlagegutes ist eine *zeitanteilige, monatsgenaue Abschreibung* vorzunehmen. Wird z. B. eine Maschine am 12. März des Geschäftsjahres Gj. 02 angeschafft, ist als Abschreibungszeitraum im Zugangsjahr die Zeitspanne März bis Dezember (= 10 Monate) anzusetzen.
Der monatsgenaue Abschreibungsbetrag kann bei linearer Abschreibung wie folgt ermittelt werden:

$$\mathbf{Q_{1M} = Q\ (12\ -\ (m - 1)/12).} \qquad (1)$$

Es bedeuten:

Q_{1M}: Monatsgenauer Abschreibungsbetrag im Anschaffungsjahr [EUR/a]

m: Anschaffungsmonat (m=1, 2, ...,12)

Q: Jährlicher Abschreibungsbetrag [EUR/a].

Die steuerrechtlich möglichen Vereinfachungen (z. B. Halbjahres-AfA: Anschaffung im 1. Halbjahr = Ansatz des vollen Abschreibungsbetrages für das ganze Jahr) sind seit **2004** nicht mehr gültig.

Ende

© by IWK-Prof. Dr. Siegfried von Känel