

Dipl.-Kfm. Univ.  
Jörg Nährig  
Steuerberater  
Wirtschaftsprüfer

An das  
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.  
Postfach 32 05 80

Gablonzer Straße 19  
91315 Höchstadt an der Aisch

40420 Düsseldorf

Änderungs- und Ergänzungsvorschläge zur Facharbeit  
IDW ERS HFA 31 vom 9.9.2009

10. Januar 2010

Sehr geehrte Damen und Herren,

betreffend den von Ihnen am 9.9.2009 verabschiedeten IDW ERS HFA 31 „Aktivierung von Herstellungskosten“ darf ich mich mit folgenden Änderungs- und Ergänzungswünschen an Sie wenden:

Herstellung ist – wie von Ihnen in Textziffer 7 des Entwurfes ausgeführt – die auf Schaffung, Erweiterung oder wesentliche Verbesserung eines Vermögensgegenstandes gerichtete Kombination von Produktionsfaktoren einschließlich der hierzu benötigten vorbereitenden oder begleitenden Maßnahmen; Herstellung setzt zwingend einen konkreten Vermögensgegenstand voraus, welcher Objekt des Herstellungsprozesses ist. Nach meiner Ansicht ist die Konkretisierung des herzustellenden Vermögensgegenstandes eine notwendige Aktivierungsvoraussetzung, die im Zeitpunkt der tatsächlichen Aufwandsverursachung erfüllt sein muß. Ich halte es für unzulässig Aufwendungen, welche bei Ihrer Entstehung gerade nicht auf einen konkreten Vermögensgegenstand gerichtet und damit einer Aktivierung grundsätzlich nicht zugänglich sind, einem später entstehenden Vermögensgegenstand aufgrund zufälliger Anknüpfungspunkte zuzuordnen und zu aktivieren. Ich erachte daher die Konkretisierung des herzustellenden Vermögensgegenstandes als den frühestmöglichen Zeitpunkt des Herstellungsbeginnes; vorbereitende Handlungen, die vor diesem Zeitpunkt liegen, sind gerade noch nicht objektbezogen und daher auch nicht aktivierungsfähig. Andernfalls wäre eine klare Abgrenzung des Herstellungsvorganges von einer Vielzahl ungerichteter, kostenrelevanter Geschäftsvorfälle nicht mehr möglich, welche dann anhand situativer Anknüpfungspunkte einer Aktivierung zugänglich würden. Vor diesem Hintergrund lehne ich die in Textziffer 8 Ihres Entwurfes angedachte Nachaktivierung für den Fall einer erst nach Kostenentstehung eintretenden Konkretisierung ab.

In den Textziffern 15 bis 19 des Entwurfes gehen Sie auf die Behandlung von Gemeinkosten bei der Herstellungskostenermittlung ein. Allerdings adressieren Sie nicht ausdrücklich die Frage, nach welchen Grundsätzen die Zuordnung der Gemeinkosten zu den hergestellten Vermögensgegenständen zu erfolgen hat. Wegen der Bedeutung der Zuordnungsmethodik für die Ermittlung der Herstellungskosten, bitte ich Sie um Ergänzung des Standards in die-

sem Punkte. Ich schlage für Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung vor, nur solche Verfahren der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung zuzulassen, die dem Verursachungsprinzip gerecht werden. Abweichende Gemeinkostenzurechnungen – z. B. eine Zuordnung nach dem Tragfähigkeitsprinzip, mit dem Ziel einer Quersubventionierung zwischen verschiedenen Produkten – werden m. E. den Objektivierungsanforderungen der externen Rechnungslegung nicht gerecht.

In den Textziffern 20 und 21 diskutieren Sie den Begriff der notwendigen Gemeinkosten beschränkt auf die Frage der Eliminierung von Leerkosten. Ich bitte Sie eine allgemeine Definition des Begriffes der „Notwendigkeit von Gemeinkosten“ in den Entwurf aufzunehmen, da neben der von Ihnen dargestellten Leerkostenproblematik auch unangemessene Gemeinkosten entstehen können, wenn

- a) der Betrieb an seinen Kapazitätsgrenzen produziert und hierbei erhebliche Zusatzkosten ausgelöst werden oder
- b) im Betrieb aufgrund organisatorischer Maßnahmen oder Unzulänglichkeiten (z. B. Fehler bei der Umstellung von Computerprogrammen, Mehrkosten aus der Umstrukturierung von Abteilungen oder der Verlagerung von Funktionen) erhebliche Zusatz- und Fehlleistungskosten entstehen.

Ich darf mich abschließend bei Ihnen für die Möglichkeit zur Stellungnahme und Ihr Interesse bedanken.

Hochachtungsvoll

Jörg Nährig