

2 Bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungskosten nach IFRS

2.1 Unterscheidung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten

Die Differenzierung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase ist von entscheidender Bedeutung.⁵ Die auf die Forschungsphase entfallenen Kosten (Forschungskosten) unterliegen laut IAS 38.53 einem Aktivierungsverbot. Die während der Entwicklungsphase anfallenden Kosten (Entwicklungskosten) müssen unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden (vgl. Kapitel 2.1.2.2). Die Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten ist notwendig, da während der Forschungsphase der Nachweis eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens des immateriellen Vermögenswerts noch nicht erbracht werden kann (IAS 38.55). Sofern eine Trennung zwischen Forschungs- und Entwicklungskosten nicht möglich ist, müssen die gesamten Ausgaben nach IAS 38.53 als Forschungskosten eingeordnet und als Aufwand erfasst werden.

Forschung ist gem. IAS 38.8 die „eigenständige und planmäßige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen“. Beispiele für Forschungsaktivitäten werden in IAS 38.56 aufgelistet.

Unter Entwicklung wird „die Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder beträchtlich verbesserten Materialien, Vorrichtungen, Produkten, Verfahren, Systemen oder Dienstleistungen“ verstanden (IAS 38.8). Die Entwicklungsphase schließt an die Forschungsphase an und erfolgt vor dem Beginn der kommer-

⁵ Vgl. zur kritischen Diskussion der Notwendigkeit der Trennung der Forschungs- und Entwicklungsphase *Haaker* 2010, S. 110; *Lüdenbach* 2010b, S. 111; *Burger* u.a. 2006, S. 731ff.

ziellen Produktion oder Nutzung. Konkrete Beispiele für Entwicklungsaktivitäten finden sich in IAS 38.59.

Tabelle 1: Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungskosten (Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Burger u.a. 2006, S. 730)

	Forschungskosten	Entwicklungskosten
Definition	Suche nach neuen Erkenntnissen (IAS 38.56)	Anwendung von Forschungsergebnissen (IAS 38.8)
Beispiele für Forschungs- bzw. Entwicklungsaktivitäten	<p>Aktivitäten, die auf die Erlangung neuer Erkenntnisse ausgerichtet sind</p> <p>Suche sowie Beurteilung und endgültige Auswahl von Anwendung für Forschungsergebnisse und für anderes Wissen</p> <p>Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen</p> <p>Formulierung, Entwurf sowie Beurteilung und endgültige Auswahl von möglichen Alternativen für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen</p>	<p>Entwurf, Konstruktion und Testen von Prototypen und Modellen vor Beginn der eigentlichen Produktion oder Nutzung</p> <p>Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien</p> <p>Entwurf, Konstruktion und Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist</p> <p>Entwurf, Konstruktion und Testen einer ausgewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen</p>
Erfassung im Jahresabschluss	Aktivierungsverbot (IAS 38.53), d.h. Erfassung als Aufwand	Aktivierungspflicht bei Erfüllung der Ansatzkriterien gem. IAS 38.10 und IAS 38.57

2.2 Bilanzierung von Entwicklungskosten

2.2.1 Ansatz von Entwicklungskosten

Damit die entstandenen Entwicklungskosten dem Aktivierungsgebot unterliegen, müssen sowohl die allgemeinen Ansatzkriterien des IAS 38.10 als auch spezielle Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände gem. IAS 38.57 kumulativ erfüllt sein. Die einzelnen Ansatzkriterien sind:

Allgemeine Ansatzkriterien für immaterielle Vermögenswerte (IAS38.10)

- Identifizierbarkeit des immateriellen Vermögenswertes,
- Verfügungsmacht über die Ressource,
- Bestehen eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens.

Spezielle Ansatzkriterien für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.57)

- Technische Realisierbarkeit zur Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes zur Eigennutzung oder zum Verkauf,
- Beabsichtigung der Fertigstellung des immateriellen Vermögenswertes zur Eigennutzung oder zur Veräußerung,
- Fähigkeit zur Eigennutzung oder zur Veräußerung des immateriellen Vermögenswertes,
- Darstellung des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des immateriellen Vermögenswertes (Existenz eines Marktes oder Eigennutzung),

- Verfügbarkeit der erforderlichen technischen , finanziellen sowie sonstigen Ressourcen zur Vollendung der Entwicklung zur späteren Nutzung oder zum Verkauf,
- Verlässliche Bestimmung der Ausgaben, die auf die Entwicklungsphase des immateriellen Vermögenswertes entfallen.

Selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie ähnliche Sachverhalte unterliegen laut IAS 38.63 einem expliziten Aktivierungsverbot.

In der Literatur wird das Aktivierungsgebot für Entwicklungskosten selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte des IAS 38 als faktisches Bilanzierungswahlrecht bezeichnet. So hat der Bilanzierende beispielsweise hinsichtlich der Einschätzung der Abgrenzung zwischen Forschungs- und Entwicklungsphase einen erheblichen bilanzpolitischen Gestaltungsspielraum.⁶ Die Vergleichbarkeit verschiedener Jahresabschlüsse wird durch diese Möglichkeit erheblich erschwert, da das Wahlrecht sowohl branchenbezogen als auch branchenübergreifend unterschiedlich ausgeübt werden kann.⁷

In der vorliegenden Arbeit werden folgende Bezeichnungen als Synonyme verwendet:

- Forschungs- und Entwicklungskosten
- Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen
- Forschungs- und Entwicklungsausgaben

⁶ Vgl. hierzu beispielsweise *Christian* u.a. 2014, S. 169f.; *Lüdenbach* 2010a, S. 91f.; *Hoffmann* 2009, S. 14; *Wulf* 2009, S. 111; *Baetge* u.a. 2008, S. 418ff.; *Küting* 2008a, S. 316; *Küting* 2008b, S. 22; *Wulf* 2008, S. 39f. Vgl. ebenso *Sommerhoff* 2010, S. 6f. und die dort genannten Quellen.

⁷ *Lüdenbach* u.a. 2014, Rz. 35; *Burger* u.a. 2006, S. 735.

2.2.2 Bewertung von Entwicklungskosten

Zugangsbewertung

Die Zugangsbewertung erfolgt bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten zu den Herstellungskosten (IAS 38.24, IAS 38.65). Forschungskosten gehören nicht zu den Herstellungskosten und werden in der Periode, in der sie anfallen, als Aufwand erfasst (IAS 38.54). Entwicklungskosten hingegen sind Bestandteile der Herstellungskosten eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerts.

Zu den Herstellungskosten gehören sowohl direkt zurechenbare Einzelkosten als auch unechte Gemeinkosten (IAS 38.66). IAS 38.66 nennt als explizite Bestandteile der Herstellungskosten beispielsweise Personal-, Material- sowie Dienstleistungskosten. Zudem müssen Zinsen gemäß den Regelungen in IAS 23 als Teil der Herstellungskosten miteinbezogen werden. Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten, nicht direkt zurechenbare sonstige allgemeine Gemeinkosten, Ineffizienzen und Verluste vor Fertigstellung des Vermögenswerts sowie Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert gehören nicht zu den Herstellungskosten (IAS 38.67). Diese Kosten sind in dem Jahr, in dem sie anfallen, als Aufwand zu erfassen.

Eine Nachaktivierung von bereits als Aufwand erfassten Ausgaben für einen immateriellen Posten ist gem. IAS 38.71 verboten. Kosten, die nach Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts anfallen und die Ansatzkriterien für Entwicklungskosten erfüllen, sind als nachträgliche Herstellungskosten zu aktivieren (IAS 38.18).

Folgebewertung

Bei der Folgebewertung hat das bilanzierende Unternehmen nach IAS 38.72 ein eingeschränktes Wahlrecht zwischen der Bewertung zu fortgeführten Herstellungskosten oder der erfolgsneutralen Neubewertung zum Fair Value. Die Anwendung der Neubewertungsmethode erfordert das Vorliegen eines aktiven Marktes (IAS 38.75, IAS 38.81). Ein aktiver Markt liegt laut IAS 38.8 dann

vor, wenn die auf dem Markt gehandelten Güter homogen sind, in der Regel jederzeit Käufer und Verkäufer gefunden werden können sowie die Preise der Öffentlichkeit zur Verfügung stehen. Da sich insbesondere selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte durch ihre Individualität auszeichnen, liegt die Voraussetzung für die Anwendung der Neubewertungsmethode in der Praxis eher selten vor.⁸ Daher wird an dieser Stelle auf weitergehende Erläuterungen der Neubewertungsmethode verzichtet.⁹

IAS 38.88 differenziert bei der Folgebewertung zwischen immateriellen Vermögenswerten mit einer begrenzten oder einer unbestimmten Nutzungsdauer. Bei Vorliegen einer begrenzten Nutzungsdauer wird der Vermögenswert planmäßig abgeschrieben, bei unbestimmter Nutzungsdauer erfolgt lediglich eine außerplanmäßige Abschreibung gem. IAS 36.

Aktiviert Entwicklungskosten nach IFRS unterliegen einer begrenzten Nutzungsdauer.¹⁰ Somit werden sie planmäßig über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgeschrieben. Zulässig sind folgende Abschreibungsmethoden: linear, degressiv oder leistungsabhängig (IAS 38.97 bis 38.99), wobei die lineare Abschreibung ausdrücklich bevorzugt wird (IAS 37.97).¹¹ Die Abschreibung beginnt laut IAS 38.97 mit dem Zeitpunkt, ab dem der immaterielle Vermögenswert verwendet werden kann. IAS 38.104 erfordert eine jährliche Überprüfung der planmäßigen Abschreibung auf die erwartete Nutzungsdauer sowie die gewählte Abschreibungsmethode.

Liegen bestimmte Anhaltspunkte vor, muss der immaterielle Vermögenswert auf Werthaltigkeit geprüft werden und unter Umständen zusätzlich außerplanmäßig abgeschrieben werden (IAS 38.111). In IAS 36.12 werden Anhaltspunkte interner und externer Informationsquellen genannt, die für die Beurteilung herangezogen werden können. Es muss jährlich geprüft werden, ob der Grund für die in

⁸ Vgl. hierzu auch IAS 38.78.

⁹ Vgl. zur Neubewertungsmethode IAS 38.75-87.

¹⁰ Eisel et al. 2009, S. 74.

¹¹ Lüdenbach 2010a, S. 108.

früheren Geschäftsjahren vorgenommenen außerplanmäßigen Abschreibungen entfallen ist (IAS 36.110). Sollte dies der Fall sein, besteht laut IAS 36.114 ein Zuschreibungsgebot für den immateriellen Vermögenswert.

2.3 Angaben zu Forschungs- und Entwicklungskosten im Jahresabschluss

Nach IAS 38.126 ist die Summe der Ausgaben für Forschung und Entwicklung anzugeben, die während der Periode als Aufwand erfasst wurden. IAS 38.128 empfiehlt die Berichterstattung über wesentliche immaterielle Vermögenswerte, die die Ansatzkriterien des Standards nicht erfüllen.

Im Anhang muss laut IAS 38.118 zwischen selbst geschaffenen und sonstigen immateriellen Vermögenswerten differenziert werden. Dabei beispielsweise ist anzugeben, ob die Nutzungsdauer begrenzt oder unbestimmt ist sowie welche Abschreibungsmethode angewendet wurde. Ferner erfordert IAS 38.118 eine differenzierte Angabe getrennt je nach Gruppe. Eine Gruppe bezeichnet eine Zusammenfassung von Vermögenswerten, die Ähnlichkeiten hinsichtlich ihrer Art und ihres Verwendungszwecks innerhalb des Unternehmens aufweisen (IAS 38.119). Immaterielle Vermögenswerte in Entwicklung werden als eigenständige Gruppe aufgelistet.

Eine empirische Analyse der Publizitätspolitik zu immateriellen Werten deutscher börsennotierter Unternehmen im Geschäftsjahr 2006 findet sich in der Dissertation von *Sifi*¹².

¹² *Sifi* 2010.

Wertrelevanz von Forschungs- und Entwicklungskosten
Eine empirische Untersuchung börsennotierter
Unternehmen in Deutschland

Rinker, C.

2017, XXIV, 246 S. 9 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-18223-6