

I. Darstellung ausgewählter Themenbereiche und Fallbeispiele

1. Ausgangslage

Die Fallbeispiele in diesem Buch basieren auf einem fiktiven Unternehmen: die International Products AG und Tochtergesellschaften („IPAG-Gruppe“). Daher möchten wir es hier kurz vorstellen.

Die IPAG-Gruppe erzeugt Kunststoffteile und Fertigprodukte aus Kunststoff für industrielle Abnehmer und Endverbraucher. Die wesentlichen Absatzmärkte liegen in Europa und in den USA. Sitz der Muttergesellschaft ist Wien. Tochtergesellschaften befinden sich in Deutschland, der Slowakei, in Ungarn und in den USA. Die IPAG notiert an den Börsen Frankfurt und Wien. Aufgrund der Börsennotierung ist die IPAG seit dem Geschäftsjahr 2005 verpflichtet, ihren Konzernabschluss nach International Financial Reporting Standards (IFRS), wie sie in der EU anzuwenden sind¹, aufzustellen. Vorher bilanzierte die IPAG nach den Vorschriften des HGB.

Die Umstellung auf IFRS erfolgte im Rahmen des Projekts „IFRS 2005“. In regelmäßigen Arbeitssitzungen hatte das dazu eingerichtete Projektteam alle wesentlichen Sachverhalte, die nach IFRS eine gegenüber HGB unterschiedliche Bilanzierung erforderten, identifiziert und eine angemessene IFRS-Lösung erarbeitet. Mit der Veröffentlichung des IFRS-Konzernabschlusses für das Geschäftsjahr 2005 im März 2006 war dieses Projekt erfolgreich abgeschlossen. In mehreren Folgeprojekten vereinheitlichte die IPAG ihr internes und externes Reporting, führte IFRS als primären Buchungs- und Reportingstandard in allen Konzerngesellschaften ein und verbesserte die den Bilanzierungs- und Bewertungsentscheidungen zugrunde liegende Dokumentation. Das bisher letzte im Jahr 2016 durchgeführte Projekt unter dem Titel „Financial Reporting 2.0“ betraf die Überarbeitung des Anhangs zum Abschluss durch konsequentere Anwendung des Wesentlichkeitsgrundsatzes, Eliminierung von Doppelgleisigkeiten, sprachliche Verbesserungen sowie nochmalige Durchsicht auf Vollständigkeit der erforderlichen Angaben. Auslöser für dieses Projekt war die „Disclosure Initiative“ des IASB und die damit verbundene Änderung des IAS 1.

Inzwischen bereitet das Bilanzierungsteam der IPAG den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr 2018 vor. Die meisten der bereits in der Vergangenheit indentifizierten

1 Siehe Verordnung (EG) Nr 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards; Amtsblatt Nr L 243 vom 11/09/2002, S 0001–0004.

Themen sind weiterhin relevant. Darüber hinaus sind im Geschäftsjahr 2018 erstmals entstandene Sachverhalte sowie neue vom IASB verabschiedete und von der EU übernommene Regelungen, beispielsweise jene für Finanzinstrumente (IFRS 9) und Erlöse aus Verträgen mit Kunden (IFRS 15) zu berücksichtigen. Darüber hinaus kann der IFRS 16 Leasingverhältnisse bereits freiwillig vorzeitig angewendet werden. Eine verpflichtende Anwendung des neuen Standards zur Leasingbilanzierung ist für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2019 beginnen, vorgesehen.

Die bestehenden und neuen Themen und die vom Bilanzierungsteam der IPAG dafür entwickelten Lösungsansätze sind in den folgenden Fallbeispielen dargestellt. Dabei wird gezeigt, wie die jeweiligen Sachverhalte im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2018 und in den Folgejahren zu bilanzieren sind und welche Buchungen vorgenommen werden müssen. Die Lösungsansätze folgen dabei den aktuellen IFRS-Standards, IFRIC-Interpretationen und allgemein anerkannten Vorgehensweisen.

In den Lösungen grundsätzlich nicht berücksichtigt sind die latenten Steuern, weil diese in einem separaten Arbeitsschritt (siehe hierzu jeweils die Fallbeispiele in Kapitel 13.) ermittelt werden. In einigen wenigen Fällen, in denen die latenten Steuern zur Lösung oder für das Verständnis der Beispiele erforderlich sind, erfolgte ihre Darstellung auch im jeweiligen Beispiel.

2. Immaterielle Vermögenswerte

2.1. Grundlagen

2.1.1. Definitionen

Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte ist in IAS 38 Immaterielle Vermögenswerte geregelt. Gemäß IAS 38.10 ff liegt ein immaterieller Vermögenswert dann vor, wenn neben der mangelnden physischen Substanz die Definitionskriterien Identifizierbarkeit, Beherrschung und künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert erfüllt sind.

Identifizierbarkeit

Durch dieses Definitionskriterium werden immaterielle Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert abgegrenzt. Es gelten nur solche Werte als immaterielle Vermögenswerte, die (a) getrennt vom gesamten Unternehmen übertragen werden können oder (b) auf vertraglichen oder anderen gesetzlichen Rechten beruhen, unabhängig davon, ob diese Rechte vom Unternehmen separierbar sind (IAS 38.12). Wurde beispielsweise ein Unternehmen gekauft, weil sich der Erwerber Synergieeffekte durch den Erwerb erhoffte, so kann der Wert des erhofften Synergieeffektes mangels Erfüllung einer der beiden Kriterien nicht als immaterieller Vermögenswert aktiviert werden, sondern ist Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwerts. Verfügt das erworbene Unternehmen hingegen über eine bekannte und geschützte Marke, so ist diese als gesonderter immaterieller Vermögenswert anzusetzen, weil sie in der Regel getrennt vom erworbenen Unternehmen übertragen werden könnte (gegebenenfalls zusammen mit anderen materiellen oder immateriellen Vermögenswerten, zB einer Rezeptur).

Beherrschung (Verfügungsgewalt)

Ein Unternehmen hat Verfügungsgewalt über einen Vermögenswert, wenn das Unternehmen die Möglichkeit hat, sich den künftigen wirtschaftlichen Nutzen, der aus der zugrunde liegenden Ressource zufließt, zu verschaffen und Dritte von diesem Nutzen auszuschließen. In der Regel ist der Nachweis dieser Voraussetzung unkritisch, wenn das Unternehmen seine Ansprüche rechtlich durchsetzen kann (etwa bei Markenrechten, Urheberrechten und davon abgeleiteten Werknutzungsrechten, Patenten und davon abgeleiteten Lizenzen etc; IAS 38.13 ff).

Der Nachweis von Verfügungsgewalt kann auch durch die Möglichkeit der Veräußerung des immateriellen Vermögenswerts erbracht werden. Als Beispiel sind bestehende Kundenbeziehungen, etwa bei Telekommunikations- oder Dienstleistungsunternehmen, denkbar.

Keine Verfügungsmacht besteht über die Mitarbeiter eines Unternehmens, weil den Mitarbeitern in der Regel nicht verwehrt werden kann, das Unternehmen zu verlassen.

Damit stellen auch Aufwendungen für die Ausbildung der Mitarbeiter keine immateriellen Vermögenswerte dar. Auch nicht vertraglich gesicherte Kundenbeziehungen (zB Stammkundschaft, die regelmäßig bestellt, ohne dass die laufenden Bestellungen auf einer vertraglichen Bindung beruhen) erfüllen, von der im vorstehenden Absatz beschriebenen Ausnahme abgesehen, in der Regel nicht das Kriterium der Verfügungsgewalt über die Beziehung, weil es den Kunden freisteht, die Geschäftsbeziehung jederzeit zu beenden.

Künftiger wirtschaftlicher Nutzen aus dem Vermögenswert

Der künftige Nutzen kann durch Erlöse, Kosteneinsparungen oder andere Vorteile zufließen. Unterstellt man, dass der vernünftige Unternehmer sein Geld nur für nützliche Werte ausgibt, so wird dieses Kriterium im Regelfall erfüllt sein (IAS 38.17).

Typische Beispiele, welche die Definitionskriterien immaterieller Vermögenswerte erfüllen, sind neben den bereits genannten zudem auch Drucktitel, Verlagsrechte, Mietrechte, Bezugsrechte, Konzessionen, Kundenlisten, Urheberrechte, Betriebs- und Senderechte, Rechte an Software, Technologien, Datenbanken und vergleichbare Werte.

2.1.2. Ansatz und Erstbewertung

Für die Erfassung immaterieller Vermögenswerte in der Bilanz sind über die Definitionskriterien hinaus die Ansatzkriterien, dh Wahrscheinlichkeit des Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen aus dem immateriellen Vermögenswert und verlässliche Bewertung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, zu erfüllen (IAS 38.18 ff).

Die Aktivierung umfasst sowohl (unmittelbar oder im Zuge eines Unternehmenserwerbes) erworbene als auch selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte. Aufgrund der bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten bestehenden höheren Unsicherheiten hinsichtlich späterer Funktionsfähigkeit und wirtschaftlicher Verwertbarkeit müssen für deren Aktivierung weitere Ansatzkriterien erfüllt sein (vgl Abschnitt 2.1.4.).

Zum Zeitpunkt des erstmaligen Ansatzes sind immaterielle Vermögenswerte mit ihren Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten (IAS 38.24).

Zu den Anschaffungskosten zählen der Kaufpreis einschließlich Nebenkosten und nicht erstattungsfähige Umsatzsteuern nach Abzug von Preiserminderungen sowie alle für die Vorbereitung des Vermögenswerts auf seine beabsichtigte Nutzung direkt zurechenbaren Kosten. Beispiele für Letztere sind Kosten für Betriebsgenehmigungen oder Testläufe.

Die Herstellungskosten umfassen alle direkt zurechenbaren Kosten, die erforderlich sind, um den Vermögenswert zu entwerfen, herzustellen und für den beabsichtigten Gebrauch vorzubereiten. Dazu zählen beispielsweise Kosten für Materialien und zugekaufte Dienstleistungen, Kosten für Arbeitnehmer, Rechts- und Registrierungsgebühren oder Kosten für die Amortisation von für die Herstellung verwendeter Patente und Lizenzen. Bei Vermögenswerten, deren Herstellung einen beträchtlichen Zeitraum erfordert, sind auch Fremdkapitalkosten anzusetzen (vgl Abschnitt 3.1.7.).

Keine Bestandteile der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind allgemeine Verwaltungskosten, Vertriebskosten, Kosten für identifizierte Ineffizienzen und anfängliche Betriebsverluste sowie Ausgaben für die Schulung von Mitarbeitern im Umgang mit dem Vermögenswert.

Wertmaßstab für im Zuge eines Unternehmenszusammenschlusses (vgl. Abschnitt 16.) oder im Tauschwege erworbene immaterielle Vermögenswerte ist der beizulegende Zeitwert.

2.1.3. Folgebewertung

Wie bei Sachanlagen besteht für die Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte ein für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte einheitlich auszuübendes Wahlrecht zur Anwendung des Anschaffungskosten- oder des Neubewertungsmodells (IAS 38.72 ff.). Bei beiden Methoden erfolgt eine planmäßige Abschreibung der Vermögenswerte über die erwartete Nutzungsdauer. Die Abschreibung beginnt, sobald der immaterielle Vermögenswert zur Verwendung bereit steht und nicht erst ab tatsächlicher Nutzung. Die verwendete Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch des zukünftigen wirtschaftlichen Nutzens des Vermögenswerts durch das Unternehmen zu entsprechen. Kann dieser Verlauf nicht verlässlich bestimmt werden, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden. Gemäß IAS 38.98A ff. besteht die widerlegbare Vermutung, dass eine Abschreibungsmethode, die sich auf die Umsatzerlöse aus einer Tätigkeit stützt, nicht sachgerecht ist. Umsatzerlöse aus einer Tätigkeit, die die Verwendung eines immateriellen Vermögenswerts einschließt, werden unter anderem durch Faktoren wie Veränderungen der Absatzmenge oder des Absatzpreises beeinträchtigt und wirken sich daher grundsätzlich nicht auf den Verbrauch des Vermögenswerts aus. Diese Vermutung kann widerlegt werden, wenn der immaterielle Vermögenswert nach seinen Erlösen bemessen wird oder eine starke Korrelation zwischen den Erlösen und dem Verbrauch des wirtschaftlichen Nutzens besteht.

Die Besonderheit des Neubewertungsmodells liegt in einer regelmäßigen Anpassung der Abschreibungsbasis auf den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts. Die Auswirkungen aus der Anpassung werden bei einer Aufwertung über die fortgeschriebenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten im sonstigen Ergebnis (OCI), bei einer Abwertung unter diesen Wert in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst. Eine Wertsteigerung ist jedoch in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen, wenn diese eine in der Vergangenheit vorgenommene Abwertung desselben Vermögenswerts umkehrt. Ebenso gilt für eine Wertminderung, dass diese im OCI zu erfassen ist, wenn diese eine in der Vergangenheit vorgenommene Aufwertung desselben Vermögenswerts rückgängig macht.

Aufgrund der erheblichen Unsicherheiten bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller Vermögenswerte ist die Anwendung des Neubewertungsmodells auf solche immaterielle Vermögenswerte beschränkt, deren beizulegender Zeitwert von einem aktiven Markt abgeleitet werden kann (beispielsweise für CO₂-Emissionszertifikate). In der Praxis findet diese Methode daher nur in seltenen Fällen Verwendung. Es kommt

nahezu ausschließlich das Anschaffungskostenmodell zur Anwendung. Ein wichtiger Grund hierfür liegt in der aus der Anwendung des Neubewertungsmodells resultierenden Belastung der Gewinn- und Verlustrechnung: Neubewertungserträge werden (soweit sie sich oberhalb der fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten ergeben) im sonstigen Ergebnis (OCI) erfasst, erhöhen jedoch die planmäßige Abschreibung sowie spätere Buchwertabgänge, die in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sind.

Bei beiden Methoden muss bei Vorliegen von Anzeichen für eine Wertminderung des immateriellen Vermögenswerts ein Wertminderungstest (impairment test) gemäß IAS 36 vorgenommen werden (vgl. Abschnitt 5.).

Bei der Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten ist zu untersuchen, ob der betroffene immaterielle Vermögenswert eine begrenzte oder unbegrenzte Nutzungsdauer aufweist. Als unbegrenzt gilt die Nutzungsdauer dann, wenn nach Berücksichtigung aller relevanten Umstände keine zeitliche Begrenzung für die wirtschaftliche Nutzung des Vermögenswerts vorhersehbar ist. Ein Beispiel dafür wäre eine bekannte und auf dem Markt gut etablierte Marke. Der generelle Schluss, dass die Nutzungsdauer von Markenrechten unbegrenzt sei, ist jedoch unzulässig, da die Erfahrung zeigt, dass Marken relativ rasch ihr Nutzungspotenzial verlieren können (IAS 38.88).

Immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer dürfen nicht planmäßig abgeschrieben werden. Stattdessen muss das bilanzierende Unternehmen einmal pro Jahr und darüber hinaus immer dann, wenn Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen, einen Wertminderungstest durchführen. Der jährlich erforderliche Wertminderungstest kann auch an einem vom Bilanzstichtag abweichenden Tag (zB im Oktober auf Basis der im September aktualisierten Vorscheurechnungen) stattfinden. Dieser Durchführungszeitpunkt muss allerdings über die Jahre unverändert beibehalten werden. In jedem Geschäftsjahr ist außerdem zu untersuchen, ob weiterhin von einer unbegrenzten Nutzungsdauer ausgegangen werden kann (IAS 38.107 ff).

2.1.4. Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Forschung und Entwicklung

IAS 38 verpflichtet grundsätzlich zum Ansatz selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte in der Bilanz. Aufgrund der höheren wirtschaftlichen Unsicherheit von selbst erstellten im Vergleich zu erworbenen immateriellen Vermögenswerten gelten für Erstere aber zusätzliche und strengere Ansatzkriterien (IAS 38.54 ff).

Für die Beurteilung der Aktivierung ist der Herstellungsprozess eines selbst erstellten immateriellen Vermögenswerts zunächst in eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase zu trennen. Während der Forschungsphase erfolgt die Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen (beispielsweise Grundlagenforschung oder Suche nach Lösungsalternativen). In der Entwicklungsphase soll hingegen auf Basis von Erkenntnissen aus der Forschungsphase oder auf Basis von anderem Wissen gezielt ein neues oder verbessertes Material, Produkt oder Verfahren entworfen oder konstruiert werden.

Ausgaben in der Forschungsphase sind sofort als Aufwand zu erfassen. In der Entwicklungsphase angefallene Ausgaben müssen hingegen in der Bilanz angesetzt werden, wenn das Unternehmen folgende Nachweise gemäß IAS 38.57 kumulativ erbringt:

- Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch realisiert werden, sodass dieser genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen beabsichtigt, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, ihn zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen ist fähig, den immateriellen Vermögenswert zu nutzen oder zu verkaufen.
- Das Unternehmen kann darlegen, auf welche Art und Weise es aus dem immateriellen Vermögenswert einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird (zB durch eigene Nutzung, durch Verkauf der Produkte, in die der immaterielle Vermögenswert einfließt, oder durch Verkauf des immateriellen Vermögenswerts selbst).
- Adäquate technische, finanzielle und sonstige Ressourcen sind verfügbar, so dass die Entwicklung abgeschlossen und der immaterielle Vermögenswert genutzt oder verkauft werden kann.
- Das Unternehmen ist fähig, die dem immateriellen Vermögenswert während seiner Entwicklung zurechenbaren Ausgaben verlässlich zu bestimmen.

Die Aktivierung der Ausgaben für selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte darf erst ab dem Zeitpunkt der Erfüllung dieser Ansatzkriterien erfolgen. Mit Abschluss der Entwicklungsaktivitäten endet die Aktivierung. Kosten für Nacharbeiten wie Fehlerbeseitigungen, Feinabstimmung oder Schulungen sind grundsätzlich nicht aktivierungsfähig.

Kann ein Unternehmen die Forschungsphase nicht von der Entwicklungsphase trennen, sind sämtliche Ausgaben als Aufwand zu erfassen (IAS 38.53).

Als Aufwand zu erfassende Ausgaben für immaterielle Vermögenswerte

Für bestimmte mit immateriellen Posten zusammenhängende Ausgaben legt IAS 38.68 f bereits von vornherein fest, dass eine Aktivierung nicht zulässig ist. Dies wird damit begründet, dass kein die Ansatzkriterien erfüllender immaterieller Vermögenswert geschaffen wird. Dies gilt bei Ausgaben für:

- die Gründung und den Anlauf eines Geschäftsbetriebs (start-up costs),
- Aus- und Weiterbildungsaktivitäten,
- Werbung und Promotion,
- Unternehmensreorganisation.

Selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ähnliche Sachverhalte dürfen nicht als immaterielle Vermögenswerte angesetzt werden (IAS 38.63).

Geschäfts- oder Firmenwert

Gemäß IAS 38.48 darf ein selbst geschaffener Geschäfts- oder Firmenwert nicht aktiviert werden. In der Praxis fallen oft Aufwendungen für einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen an, ohne dass ein immaterieller Vermögenswert geschaffen wird, der die Ansatzkriterien des IAS 38 erfüllt. Derartige Aufwendungen werden oft als Beitrag zum selbst geschaffenen Geschäfts- oder Firmenwert beschrieben.

2.1.5. Angabepflichten

Die erforderlichen Angaben im Anhang sind in IAS 38.118 ff festgelegt. Die Angaben müssen für selbst erstellte und sonstige immaterielle Vermögenswerte getrennt dargestellt werden. Sie umfassen vor allem Erläuterungen der angewandten Abschreibungsmethoden sowie Informationen zu den angenommenen Nutzungsdauern. Bei Vermögenswerten mit unbegrenzter Nutzungsdauer sind die Gründe dafür anzugeben. Große praktische Bedeutung kommt der Beschreibung jener Methoden zu, die zur Überprüfung der Werthaltigkeit herangezogen wurden.

Die geforderten Angaben zur Entwicklung der immateriellen Vermögenswerte im Geschäftsjahr werden üblicherweise in Form eines Anlagenspiegels dargestellt, wobei IAS 38 (wie IAS 16) die Überleitung der Buchwerte (und nicht der Anschaffungs-/Herstellungskosten) vom Beginn bis zum Ende des Geschäftsjahres erfordert.

2.2. Beispiele

Die IPAG hat in der Vergangenheit die in der Folge aufgezählten Forschungs- und Entwicklungsprojekte durchgeführt. Die Nutzungsdauer für Software beträgt jeweils drei Jahre (36 Monate) und für Patente vier Jahre (48 Monate).

2.2.1. Sachverhalt

Beispiel 1

Im Januar 2018 begann die Gesellschaft mit einem Softwareprojekt, das eine bessere Debitorenverwaltung und -integration in das bestehende System ermöglichen soll. Die IPAG hat in der Vergangenheit bereits ähnliche Projekte erfolgreich durchgeführt. Die Projekte laufen unter Aufsicht des Rechnungswesens und unter Mitwirkung der internen IT-Spezialisten sowie externer Programmierer. Die Verbesserungen im Debitorensystem sollen nicht nur die Abläufe automatisieren, sondern auch stärkere automatisierte Kontrollen und Analysemöglichkeiten enthalten, mit deren Hilfe Kundenbedürfnisse früher erkannt und Zahlungsausfälle vermieden werden.

Seit Januar 2018 bis zur Fertigstellung am 31. Dezember 2018 sind folgende Aufwendungen angefallen:

	TEUR
Planung der Funktionen und Festlegung des Pflichtenheftes	30
Zugekaufte Programmierleistung (bisher im Aufwand erfasst)	20
Personalaufwand für eigene Programmierer (bisher im Aufwand erfasst)	100
Allgemeine Verwaltungskosten	10
Gesamt	<u>160</u>

Die Software wird im Unternehmen seit 1. Juli 2019 tatsächlich genutzt.

Beispiel 2

Die IPAG plant, die technischen Abläufe in Teilen der Fertigung mit Hilfe einer neuen Software zu optimieren (Projekt „Smart Factory I“) und dadurch bedeutende Einsparungen zu erzielen. Diese Technologie gehört inzwischen zum Industriestandard, basiert auf kommerzieller Software und ist voraussichtlich ohne größere Risiken umsetzbar. Die Kosten der Automatisierung sollen sich laut Investitionsrechnung innerhalb von drei Jahren amortisieren.

Die Vorprojektphase bis zur Systemscheidung dauerte vom 1. Juli bis 20. Oktober 2018. Anschließend erfolgten die Systemimplementierung und das Customizing. Die Fertigstellung ist für 31. Dezember 2019 vorgesehen. Die integrierte Fertigung soll ab 1. Januar 2020 in Betrieb gehen. Folgende Kosten sind dafür angefallen:

	TEUR	
6–12/2018	Personalaufwand für Projektmanagement (davon TEUR 15 in der Vorprojektphase)	40
11/2018	Zugekaufte Software	100
11–12/2018	Personalaufwand für externe Berater und Programmierer	30
1–12/2019	Personalaufwand für externe Berater und Programmierer	70
1–12/2019	Personalaufwand für Projektmanagement	75
1–12/2019	Externe Berater für allgemeine organisatorische Verbesserungen im Produktionsprozess	100
12/2019	Schulung der Mitarbeiter	20
	Gesamt	435

Beispiel 3

Unter dem Arbeitstitel „ErgoMatic“ hat die Gesellschaft eine neue Serie von Gartenmöbeln entwickelt, die sich durch besonders angenehmen Sitzkomfort auszeichnet. Dazu war es erforderlich, ein äußerst flexibles Material zu finden, das die hohen Anforderungen an Stabilität und Wetterfestigkeit erfüllt. Die IPAG hatte in der Vergangenheit bereits mehrmals vergleichbare Produktentwicklungen vorgenommen, von denen die weitaus überwiegende Anzahl auch zu am Markt erfolgreichen Produkten führte. Die Entwicklung wurde am 31. Oktober 2018 abgeschlossen und „ErgoMatic“ als Patent und Markenzeichen eingetragen. Am 1. Dezember 2018 begannen der Verkauf und die Produktion. Folgende Kosten sind in diesem Zusammenhang im Entwicklungszeitraum angefallen:

	TEUR	
1–6/2018	Erforschung und Test verschiedener Materialien	100
4–6/2018	Anfertigung von Designstudien (externes Designerbüro)	200
6–9/2018	Personalkosten (Stunden × Stundensatz) für die interne Designabteilung (davon TEUR 200 für Designstudien und -auswahl und TEUR 150 für Feinabstimmung des ausgewählten Designs)	350
8–9/2018	Kosten der eigenen Rechtsabteilung für die Patentanmeldung	50
9/2018	Kosten für den Patentanwalt	60
9–10/2018	Entwicklung der Produktionsformen (unternehmensintern)	100
	Gesamt	860

Beispiel 4

Nach längeren Verhandlungen erwarb die IPAG im Mai 2018 von einem Mitbewerber die Marke „Lifelong“. Der Mitbewerber hat sein Produktsegment eingestellt und war bereit, der IPAG die vor allem bei Endkunden bekannte Marke für einen Betrag von TEUR 800 zu überlassen. Die IPAG plant, einen Teil ihrer bestehenden Produkte, die sie bisher vor allem als Handelsmarken über Baumärkte vertrieb, in Zukunft auch unter dieser Marke zu etwas höheren Preisen zu verkaufen. Deshalb hat sie unmittelbar nach dem Erwerb eine entsprechende Werbekampagne gestartet (vor allem eine Serie mit Großflächenplakaten und Citylights), die auch in

2. Immaterielle Vermögenswerte

den nächsten Jahren fortgesetzt werden soll. Die Kosten für die Werbekampagne betragen im Jahr 2018 TEUR 700. Im Zusammenhang mit dem Erwerb der Marke sind Rechtsberatungskosten in Höhe von TEUR 30 angefallen. Die Marke soll zeitlich unbegrenzt verwendet werden.

2.2.2. Aufgaben

1. Ermittlung der aktivierungspflichtigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten der immateriellen Vermögenswerte und der zu erfassenden Abschreibungen im Jahr 2018 und in den Folgejahren
2. Darstellung der erforderlichen Buchungen

2.2.3. Lösung

Beispiel 1

Aus den in der Angabe enthaltenen Informationen (Erfahrung mit ähnlichen Projekten in der Vergangenheit, angemessener Nutzen aus dem Projekt) kann geschlossen werden, dass die IPAG die für einen Bilanzansatz nach IAS 38 erforderlichen Voraussetzungen erfüllt. Daher muss sie die Software in Höhe der aktivierungsfähigen Herstellungskosten in ihrer Bilanz ansetzen. Aktivierungsfähig sind jene Kosten, die nach der „Forschungsphase“ (Zeitpunkt der technischen Machbarkeit – hier nach Planung der Funktionen und Festlegung des Pflichtenheftes) anfallen. Nach Fertigstellung muss die IPAG die Software linear über die geschätzte Nutzungsdauer von 36 Monaten abschreiben. Die Abschreibung beginnt bereits ab dem Zeitpunkt, ab dem die Software zur Nutzung bereitsteht (IAS 38.97).

	TEUR
Zugekaufte Programmierleistung	20
Personalaufwand für eigene Programmierer	100
Buchwert am 31. Dezember 2018	120
Planmäßige Abschreibung bis 31. Dezember 2019	-40
Buchwert am 31. Dezember 2019	80
Planmäßige Abschreibung 2020	-40
Buchwert am 31. Dezember 2020	40
Planmäßige Abschreibung 2021	-40
Buchwert am 31. Dezember 2021	0

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2018**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte	120	
Aktivierte Eigenleistungen (bzw entsprechende Aufwandskonten)		120

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember** der Jahre **2019, 2020, 2021**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	40	
Immaterielle Vermögenswerte		40

Beispiel 2

Aus den in der Angabe enthaltenen Informationen kann geschlossen werden, dass das Projekt die Definition und Ansatzkriterien für einen immateriellen Vermögenswert nach IAS 38 erfüllt. Daher sind die Entwicklungskosten in folgender Höhe aktivierungspflichtig:

	TEUR
2018	
Personalaufwand für Projektmanagement (nach der Vorprojektphase)	25
Zugekaufte Software	100
Personalaufwand für externe Berater und Programmierer	30
Buchwert am 31. Dezember 2018 (Anlagen in Bau)	155
2019	
Buchwert am 1. Januar 2019	155
Personalaufwand für externe Berater und Programmierer	70
Personalaufwand für Projektmanagement	75
Buchwert am 31. Dezember 2019	300
Planmäßige Abschreibung 2020	-100
Buchwert am 31. Dezember 2020	200
Planmäßige Abschreibung 2021	-100
Buchwert am 31. Dezember 2021	100
Planmäßige Abschreibung 2022	-100
Buchwert am 31. Dezember 2022	0

Nicht aktivierungsfähig sind die Kosten der externen Berater für allgemeine organisatorische Verbesserungen im Produktionsprozess und die Schulung der Mitarbeiter (IAS 38.67).

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2018**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte – Anlagen in Bau	155	
Aktivierte Eigenleistungen (bzw entsprechende Aufwandskonten)		55
Verbindlichkeiten/Zahlungsmittel		100

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2019**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte	300	
Immaterielle Vermögenswerte – Anlagen in Bau		155
Aktivierte Eigenleistungen (bzw entsprechende Aufwandskonten)		145

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember** der Jahre **2020, 2021, 2022**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	100	
Immaterielle Vermögenswerte		100

2. Immaterielle Vermögenswerte

Beispiel 3

Die Entwicklungskosten erfüllen die Definition und Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswerts nach IAS 38 ab dem Zeitpunkt der technischen Realisierbarkeit. Dieser liegt nach Abschluss der Materialtests und der Designstudien vor. Folgende Kosten sind in die Herstellungskosten einzubeziehen:

	TEUR
Personalkosten für die interne Designabteilung (Feinabstimmung)	150
Kosten der eigenen Rechtsabteilung für die Patentanmeldung	50
Kosten für den Patentanwalt	60
Entwicklung der Produktionsformen (unternehmensintern)	100
Herstellungskosten	360
Planmäßige Abschreibung 2018 (Nutzungsdauer 48 Monate, Abschreibung für zwei Monate)	-15
Buchwert am 31. Dezember 2018	345
Planmäßige Abschreibung 2019	-90
Buchwert am 31. Dezember 2019	255
Planmäßige Abschreibung 2020	-90
Buchwert am 31. Dezember 2020	165
Planmäßige Abschreibung 2021	-90
Buchwert am 31. Dezember 2021	75
Planmäßige Abschreibung 2022	-75
Buchwert am 31. Dezember 2022	0

Nicht aktivierungsfähig sind die Kosten für Erforschung und Test verschiedener Materialien sowie für die Anfertigung von Designstudien, weil diese grundsätzlich der Forschungsphase zuzurechnen sind. Die Abschreibung beginnt mit dem Zeitpunkt der Fertigstellung der Entwicklung. Die Produktionsformen könnten auch als separater Vermögenswert angesehen und unter den Sachanlagen ausgewiesen werden.

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2018**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte	360	
Aktivierte Eigenleistungen (bzw entsprechende Aufwandskonten)		360

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	15	
Immaterielle Vermögenswerte		15

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember** der Jahre **2019, 2020 und 2021**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	90	
Immaterielle Vermögenswerte		90

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2022**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	75	
Immaterielle Vermögenswerte		75

Beispiel 4

Die erworbene Marke erfüllt die Definition und Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswerts nach IAS 38 und ist daher im IFRS-Konzernabschluss zu aktivieren. Die Bewertung erfolgt mit den Anschaffungskosten in Höhe von TEUR 800 zuzüglich der Anschaffungsnebenkosten von TEUR 30. Nicht aktivierungsfähig sind die Kosten für die Werbekampagne. Da die Marke in Zukunft ohne absehbares Ende weiter verwendet werden soll, ist ihre Nutzungsdauer unbegrenzt. Daher erfolgt keine planmäßige Abschreibung. Stattdessen muss die IPAG in jedem Geschäftsjahr einen Wertminderungstest (siehe Abschnitt 5.) durchführen.

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2018**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte	830	
Verbindlichkeiten/Zahlungsmittel		830

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Werbeaufwand	700	
Zahlungsmittelkonto		700

2.3. Praxishinweise

- Festlegung des Zeitpunkts, ab dem die Ansatzkriterien erfüllt sind (insbesondere Zeitpunkt der „technischen Realisierbarkeit“): Die Praxis zeigt, dass dieser Zeitpunkt sehr unterschiedlich ausgelegt wird. Aufgrund der Gestaltbarkeit dieses Zeitpunkts besteht in der Praxis ein „faktisches Bilanzierungswahlrecht“. Wird der Zeitpunkt so spät gesetzt, dass die ab diesem Zeitpunkt bis zur Fertigstellung der Entwicklung anfallenden Kosten nicht mehr wesentlich sind, so unterbleibt die Aktivierung vollständig.
- Festlegung des Zeitpunkts, ab dem keine Aktivierung mehr vorgenommen wird (Fertigstellungszeitpunkt): Dieser Zeitpunkt ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn der entwickelte Vermögenswert (zB Software) verwendet werden kann, auch wenn er noch nicht im Echtbetrieb eingesetzt wird. Nachfolgende Kosten (zB Korrektur von Programmierfehlern) sind als Aufwand zu erfassen. Führen nachträgliche Weiterentwicklungen zu einer erheblichen Veränderung des Gegenstands (zB Entwicklung einer neuen Version einer bestehenden Software), bildet diese Weiterentwicklung ein neues Projekt, das separat zu beurteilen ist.
- Voraussetzungen für die ordnungsmäßige Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte sind unter anderem ein professionelles Projektmanagement und eine solide Kostenrechnung. Das Projektmanagement bildet die Grundlage für die Festlegung von Umfang, Beginn und Ende der Aktivierung. So kann die formale Genehmigung (bzw eine bestimmte Stufe im Genehmigungsprozess) den Startpunkt für die Aktivierung darstellen und die interne Abnahme deren Ende bestimmen. Mit

2. Immaterielle Vermögenswerte

Hilfe der Kostenrechnung können die Komponenten der Herstellungskosten (zB Anzahl und Kosten der eingesetzten Arbeitsstunden) zutreffend ermittelt werden. Aus diesem Grund erfolgt eine Aktivierung von selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten in der Praxis vor allem in jenen Unternehmen, die häufig eigene Entwicklungen tätigen und damit über entsprechende Strukturen und Unternehmensprozesse verfügen.

- Um die Anzahl der zu aktivierenden Projekte in einem überschaubaren Umfang zu halten, erscheint es auf Basis von Wesentlichkeitsüberlegungen zulässig, die zu aktivierenden immateriellen Vermögenswerte (zB Entwicklungsprojekte) im Sinne einer ABC-Analyse auf die größeren Projekte zu beschränken.
- Einen wesentlichen Anwendungsfall für die Vorschriften zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte stellt die bilanzielle Behandlung von Softwareentwicklungskosten dar. Im Gegensatz zu US-GAAP bestehen dafür in den IFRS keine speziellen Vorschriften, sodass die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsregelungen des IAS 38 anzuwenden sind.