
I. Darstellung ausgewählter Themenbereiche und Fallbeispiele

1. Ausgangslage

Dieses Buch stellt Ihnen ein fiktives Unternehmen vor: die International Products AG und Tochtergesellschaften („IPAG-Gruppe“). Sowohl die im Teil I dargestellten Fallbeispiele als auch der Musterabschluss in Teil II handeln von diesem Unternehmen. 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. Auf Grund 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“. Dem dazu eingerichteten Projektteam gehörten neben der Leiterin des Rechnungswesens fünf weitere MitarbeiterInnen des Unternehmens sowie als externe Berater zwei IFRS-Experten an. In regelmäßigen Arbeitssitzungen hatte das Team 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 und führte IFRS als primären Buchungs- und Reportingstandard in allen Konzerngesellschaften ein.

Inzwischen bereitet das Bilanzierungsteam der IPAG den Konzernabschluss für das Geschäftsjahr 2009 vor. Die meisten der bei Umstellung auf IFRS bestehenden Themen sind weiterhin relevant. Darüber hinaus sind im Geschäftsjahr 2009 erstmals entstandene Sachverhalte sowie neue vom IASB verabschiedete und von der EU übernommene Regelungen, beispielsweise jene für die Bilanzierung von Unternehmenserwerben oder für Segmentberichterstattung, zu berücksichtigen bzw können diese berücksichtigt werden.

Die bestehenden und neuen Themen und die vom Bilanzierungsteam der IPAG dafür entwickelten Lösungsansätze sind in den folgenden Beispielen dargestellt. Dabei wird gezeigt, wie die jeweiligen Sachverhalte im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2009 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 nicht unmittelbar berücksichtigt sind die latenten Steuern (siehe hierzu jeweils die Fallbeispiele in Kapitel 15).

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.

2. Immaterielle Vermögenswerte

2.1. Grundlagen

2.1.1. Definition

Die Bilanzierung immaterieller Vermögenswerte ist in IAS 38 *Immaterielle Vermögenswerte* geregelt. Gemäß IAS 38.10ff liegt ein immaterieller Vermögenswert dann vor, wenn neben der mangelnden physischen Substanz die folgenden Definitionskriterien erfüllt sind:

Identifizierbarkeit

Durch dieses Definitionskriterium werden immaterielle Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert abgegrenzt. Es gelten nur solche Werte als immaterielle Vermögenswerte, die getrennt vom gesamten Unternehmen übertragen werden können oder 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 nicht als immaterieller Vermögenswert aktiviert werden, sondern ist Bestandteil des Geschäfts- oder Firmenwertes. Verfügt das erworbene Unternehmen hingegen über eine bekannte 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 zu Grunde 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 38.13ff).

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

Keine Verfügungsmacht besteht hinsichtlich besonderer Qualifikationen von Mitarbeitern eines Unternehmens (zB bei High-Tech-Unternehmen), weil den Mitarbeitern in der Regel nicht nachhaltig verwehrt werden kann, das Unternehmen zu verlassen. 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 Kaufmann 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, Markenrechte, 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 Wahrscheinlichkeit des Zuflusses von wirtschaftlichem Nutzen aus dem immateriellen Vermögenswert und verlässliche Ermittelbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu erfüllen (IAS 38.18).

Die Aktivierung umfasst sowohl (unmittelbar oder im Zuge eines Unternehmenserwerbes) erworbene als auch selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte. Auf Grund der bei selbst erstellten immateriellen Vermögenswerten bestehenden höheren Unsicherheiten hinsichtlich späterer Funktionsfähigkeit und wirtschaftlicher Verwertbarkeit müssen für deren Aktivierung weitere Ansatzkriterien erfüllt sein. In der Praxis betrifft dies vor allem die Aktivierung von Ausgaben für Forschung und Entwicklung (vgl. Abschnitt 2.1.4).

Zum Zeitpunkt der erstmaligen Aktivierung 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 Preisminderungen 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, 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 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 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

Bei der Folgebewertung von immateriellen Vermögenswerten ist zunächst zu untersuchen, ob der betroffene immaterielle Vermögenswert eine bestimmbare oder unbestimm-

bare Nutzungsdauer aufweist. Als unbestimmbar 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 unbestimmbar sei, erscheint jedoch unzulässig, da die Erfahrung zeigt, dass Marken relativ rasch ihr Nutzungspotenzial verlieren können (IAS 38.88).

Wie bei Sachanlagen besteht für die Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte mit bestimmbarer Nutzungsdauer ein für jede Gruppe immaterieller Vermögenswerte einheitlich auszuübendes Wahlrecht zur Anwendung der Anschaffungskosten- oder der Neubewertungsmethode (IAS 38.72ff). 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 Besonderheit der Neubewertungsmethode liegt in einer regelmäßigen Anpassung der Abschreibungsbasis auf den beizulegenden Zeitwert des Vermögenswerts. Die Auswirkungen aus der Anpassung werden im Falle einer Aufwertung direkt im Eigenkapital erfasst.

Auf Grund der erheblichen Unsicherheiten bei der Bestimmung des beizulegenden Zeitwerts immaterieller Vermögenswerte ist die Anwendung der Neubewertungsmethode 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 kaum Verwendung. Es kommt nahezu ausschließlich die Anschaffungskostenmethode zur Anwendung. Ein wichtiger Grund hierfür liegt in der aus der Anwendung der Neubewertungsmethode resultierenden Ergebnisverschlechterung: Neubewertungserträge werden (soweit sie sich oberhalb der fortgeführten Anschaffungs-/Herstellungskosten ergeben) niemals erfolgswirksam, erhöhen jedoch die laufende Abschreibung sowie spätere Buchwertabgänge.

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

Immaterielle Vermögenswerte mit unbestimmbarer Nutzungsdauer dürfen nicht planmäßig abgeschrieben werden. Stattdessen muss das bilanzierende Unternehmen in jeder Berichtsperiode (und wenn Anzeichen für eine Wertminderung vorliegen) zum Berichtsstichtag einen Wertminderungstest durchführen. In jedem Geschäftsjahr ist darüber hinaus zu untersuchen, ob weiterhin von einer unbestimmbaren Nutzungsdauer ausgegangen werden kann (IAS 38.107ff).

2.1.4. Selbst erstellte immaterielle Vermögenswerte

Forschung und Entwicklung

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

Für die Beurteilung der Aktivierung ist die Herstellungsphase eines selbst erstellten immateriellen Vermögenswerts zunächst in eine Forschungs- und eine Entwicklungsphase zu trennen. Während der Forschungsphase erfolgt die eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen (beispielsweise Grundlagenforschung oder Suche nach Lösungsalternativen). In der Entwicklungsphase soll hingegen auf Basis von Erkenntnissen der Forschung oder 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 kumulativ erbringt:

- Die Fertigstellung des immateriellen Vermögenswerts kann technisch realisiert werden, sodass er 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.
- Die Art und Weise, wie der immaterielle Vermögenswert voraussichtlich einen künftigen wirtschaftlichen Nutzen erzielen wird.
- 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.

Software

Einen wesentlichen Anwendungsfall für die Vorschriften zur Aktivierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte stellt die bilanzielle Behandlung von Software-Entwicklungskosten dar. Im Gegensatz zu US-GAAP bestehen dafür in den IFRS keine speziellen Vorschriften, so dass die allgemeinen Ansatz- und Bewertungsregelungen des IAS 38 anzuwenden sind.

Die bilanzielle Behandlung von Software-Entwicklungskosten hängt davon ab, in welchem Zusammenhang die Entwicklung erfolgt. Entwickelt ein Unternehmen Software, die zum Verkauf oder zur anderweitigen Vermarktung als eigenständiges (Teil-)Produkt oder Teil eines Verfahrens bestimmt ist, oder Software für den eigenen Gebrauch, gelten die allgemeinen Regelungen für Entwicklungskosten. Ist Software Bestandteil einer bestimmten Hardware (zB Software für den Betrieb einer computergesteuerten Maschine) und kann die Anlage nicht ohne diese Software betrieben werden, dann ist sie als Bestandteil dieser Hardware zu betrachten. Für Individualsoftware, die im Auftrag eines bestimmten Kunden erstellt wird, gelten die Regelungen für Auftragsfertigung (vgl Abschnitt 10.).

Als Aufwand zu erfassende Ausgaben für immaterielle Vermögenswerte

Für bestimmte mit immateriellen Posten zusammenhängende Ausgaben legt IAS 38.68f bereits von vornherein fest, dass eine Aktivierung nicht zulässig ist. Dies wird damit begründet, dass diese Posten nicht ausreichend von den Kosten für die Entwicklung des Unternehmens als Ganzes unterschieden werden können oder 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 und
- selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten und ähnliche Sachverhalte.

Am Bilanzstichtag bestehende Vorauszahlungen für solche Aufwendungen können – den allgemeinen Regeln entsprechend – aber als Vermögenswert angesetzt werden.

2.1.5. Angabepflichten

Die erforderlichen Angaben im Anhang umfassen vor allem Erläuterungen der angewandten Abschreibungsmethoden sowie Informationen zu den angenommenen Nutzungsdauern. Dabei sind auch jene Gründe anzuführen, die dazu führen, dass die Nutzungsdauern einzelner Vermögenswerte unbestimmbar sind. Große praktische Bedeutung kommt auch 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. Vermögenswerte mit bestimmbarer und unbestimmbarer Nutzungsdauer sind dabei getrennt zu zeigen.

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 2009 begann die Gesellschaft mit einem Softwareprojekt, das eine bessere Debitorenverwaltung und -integration in das bestehende System ermöglichen soll. Seit Januar 2009 bis zur Fertigstellung am 31. Dezember 2009 sind folgende Aufwendungen angefallen:

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

Die Software wird im Unternehmen seit 1. Juli 2010 tatsächlich genutzt.

Beispiel 2

Die IPAG plant, die technischen Abläufe in der Fertigung mit Hilfe einer neuen Software zu optimieren und dadurch bedeutende Einsparungen zu erzielen (Vorprojektphase bis zur Systemscheidung 1. Juli bis 20. Oktober 2009, danach Systemimplementierung und Customizing, Fertigstellung 31. Dezember 2010, nutzungsbereit ab 1. Januar 2011). Folgende Kosten sind dafür angefallen:

	<u>TEUR</u>
<i>6-12/2009 Personalaufwand für Projektmanagement (davon TEUR 15 in der Vorprojektphase)</i>	40
<i>11/2009 Zugekaufte Software</i>	100
<i>11-12/2009 Personalaufwand für Programmierer</i>	30
<i>1-12/2010 Personalaufwand für Programmierer</i>	70
<i>1-12/2010 Personalaufwand für Projektmanagement</i>	75
<i>1-12/2010 Externe Berater für allgemeine organisatorische Verbesserungen in der Anlagenbuchhaltung</i>	100
<i>12/2010 Schulung der Mitarbeiter</i>	20
<i>Gesamt</i>	<u><u>545</u></u>

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 Entwicklung wurde am 31. Oktober 2009 abgeschlossen und „ErgoMatic“ als Patent und Markenzeichen eingetragen. Am 1. Dezember 2009 begann der Verkauf und die Produktion. Folgende Kosten sind in diesem Zusammenhang im Entwicklungszeitraum angefallen:

	<u>TEUR</u>
<i>1-6/2009 Erforschung und Test verschiedener Materialien</i>	100
<i>4-6/2009 Designstudien (externes Designerbüro)</i>	200
<i>6-9/2009 Personalkosten für interne Designabteilung (davon TEUR 200 für Designstudien und -auswahl, TEUR 150 für Feinabstimmung des ausgewählten Designs)</i>	350

8-9/2009	<i>Kosten der eigenen Rechtsabteilung für Patentanmeldung</i>	50
9/2009	<i>Kosten für den Patentanwalt</i>	60
9-10/2009	<i>Entwicklung der Produktionsformen (intern)</i>	100
	<i>Gesamt</i>	<u>860</u>

Beispiel 4

Nach längeren Verhandlungen erwarb die IPAG im Mai 2009 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 unter 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 Großflächen-Plakaten und City-lights), die auch in den nächsten Jahren fortgesetzt werden soll. Die Kosten für die Werbekampagne betragen im Jahr 2009 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 immateriellen Vermögenswerte und der zu erfassenden Abschreibungen im Jahr 2009 und in den Folgejahren
2. Darstellung der erforderlichen Buchungen

2.2.3. Lösung**Beispiel 1**

Unter der Annahme, dass die IPAG die für einen Bilanzansatz nach IAS 38 erforderlichen Voraussetzungen für einen Ansatz erfüllt, muss sie die Software in Höhe der aktivierungsfähigen Herstellungskosten in ihrer Bilanz ansetzen und in der Folge linear über die geschätzte Nutzungsdauer von 36 Monaten abschreiben:

	<u>TEUR</u>
Zugekaufte Programmierleistung	20
Personalaufwand für eigene Programmierer	100
Buchwert am 31. Dezember 2009	<u>120</u>
Planmäßige Abschreibung bis 31. Dezember 2010	-40
Buchwert am 31. Dezember 2010	<u>80</u>
Planmäßige Abschreibung 2011	-40
Buchwert am 31. Dezember 2011	<u>40</u>
Planmäßige Abschreibung 2012	-40
Buchwert am 31. Dezember 2012	<u><u>0</u></u>

Nicht aktivierungsfähig sind die Planung der Funktionen und Festlegung des Pflichtenhefts (liegt vor dem Zeitpunkt der technischen Machbarkeit) sowie die allgemeinen Verwaltungskosten. Die Abschreibung muss bereits ab dem Zeitpunkt erfolgen, ab dem die Software zur Nutzung bereitsteht (IAS 38.97).

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember 2009**:

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

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum **31. Dezember** der Jahre **2010, 2011, 2012**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	40	
Immaterielle Vermögenswerte		40

Beispiel 2

Unter der Annahme, dass die Neugestaltung des Systems zur Fertigungssteuerung die Definition und Ansatzkriterien für einen immateriellen Vermögenswert nach IAS 38 erfüllt, sind die Entwicklungskosten in folgender Höhe aktivierungspflichtig:

	<u>TEUR</u>
2009	
Personalaufwand für Projektmanagement (nach der Vorprojektphase)	25
Zugekaufte Software	100
Personalaufwand für Programmierer	30
Buchwert am 31. Dezember 2009 (Anlagen in Bau)	<u>155</u>
2010	
Personalaufwand für Programmierer	70
Personalaufwand für Projektmanagement	75
Buchwert am 31. Dezember 2010	<u>300</u>
Planmäßige Abschreibungen 2011 (300/3 Jahre)	-100
Buchwert am 31. Dezember 2011	<u>200</u>
Planmäßige Abschreibungen 2012	-100
Buchwert am 31. Dezember 2012	<u>100</u>
Planmäßige Abschreibungen 2013	-100
Buchwert am 31. Dezember 2013	<u><u>0</u></u>

Nicht aktivierungsfähig sind die Kosten der externen Berater für allgemeine organisatorische Verbesserungen in der Anlagenbuchhaltung und die Schulung der Mitarbeiter (IAS 38.55).

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2009:

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 2010:

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 2011, 2012, 2013:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Abschreibungen	100	
Immaterielle Vermögenswerte		100

Beispiel 3

Die Entwicklungskosten erfüllen annahmegemäß nach IAS 38 ab dem Zeitpunkt der technischen Realisierbarkeit die Ansatzkriterien für einen immateriellen Vermögenswert. Folgende Kosten sind in die Herstellungskosten einzubeziehen:

	<i>TEUR</i>
Personalkosten für die interne Designabteilung (ab Feinabstimmung)	150
Kosten der eigenen Rechtsabteilung für die Patentanmeldung	50
Kosten für den Patentanwalt	60
Entwicklung der Produktionsformen (intern)	100
Herstellungskosten	360
Planmäßige Abschreibung 2009 (Nutzungsdauer 48 Monate, Abschreibung für zwei Monate)	–15
Buchwert am 31. Dezember 2009	345

<i>Planmäßige Abschreibung 2010</i>	-90
<i>Buchwert am 31. Dezember 2010</i>	<u>255</u>
<i>Planmäßige Abschreibung 2011</i>	-90
<i>Buchwert am 31. Dezember 2011</i>	<u>165</u>
<i>Planmäßige Abschreibung 2012</i>	-90
<i>Buchwert am 31. Dezember 2012</i>	<u>75</u>
<i>Planmäßige Abschreibung 2013</i>	-75
<i>Buchwert am 31. Dezember 2013</i>	<u><u>0</u></u>

Nicht aktivierungsfähig sind die Kosten für Erforschung und Test verschiedener Materialien sowie für Designstudien, da 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.

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2009:

<i>Kontobezeichnung</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
<i>Immaterielle Vermögenswerte</i>	360	
<i>Aktiviert Eigenleistungen (bzw entsprechende Aufwandskonten)</i>		360

Buchung im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember 2009:

<i>Kontobezeichnung</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
<i>Abschreibungen</i>	15	
<i>Immaterielle Vermögenswerte</i>		15

Buchungen im IFRS-Konzernabschluss zum 31. Dezember der Jahre 2010, 2011 und 2012:

<i>Kontobezeichnung</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
<i>Abschreibungen</i>	90	
<i>Immaterielle Vermögenswerte</i>		90

Buchung im Jahr 2013:

<i>Kontobezeichnung</i>	<i>Soll</i>	<i>Haben</i>
<i>Abschreibungen</i>	75	
<i>Immaterielle Vermögenswerte</i>		75

Beispiel 4

Die erworbene Marke erfüllt die Definition und Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswertes 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 nicht bestimmbar. Daher erfolgt keine planmäßige Abschreibung. Stattdessen muss die IPAG in jedem Geschäftsjahr einen Wertminderungstest (siehe Abschnitt 5.) durchführen.

Buchungen im **Jahr 2009**:

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Immaterielle Vermögenswerte	830	
Verbindlichkeiten/Zahlungsmittel		830

Kontobezeichnung	Soll	Haben
Werbeaufwand	700	
Zahlungsmittelkonto		700

2.3. Praxishinweise

In der Praxis treten bei der Bilanzierung von immateriellen Vermögenswerten (zB bei Software) regelmäßig folgende Fragestellungen auf:

- Festlegung des Zeitpunkts, ab dem die Aktivierbarkeitskriterien erfüllt sind (insbesondere Zeitpunkt der „technischen Realisierbarkeit“): Die Praxis zeigt, dass dieser Zeitpunkt sehr unterschiedlich ausgelegt wird. Auf Grund der Gestaltbarkeit dieses Zeitpunkts besteht in der Praxis ein „faktisches Bilanzierungswahlrecht“: Ist 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 Gegenstand (zB Software) bereits verwendbar ist, 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 Gegenstandes (zB Entwicklung einer neuen Version einer bestehenden Software), bildet diese Weiterentwicklung wieder ein neues Projekt für sich, das separat zu beurteilen ist.
- Voraussetzungen für die ordnungsmäßige Bilanzierung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte sind ua ein professionelles Projektmanagement und eine gute Kostenrechnung. Das Projektmanagement bildet beispielsweise 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 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 uE auf Basis von Wesentlichkeitsüberlegungen zulässig, die zu aktivierenden immateriellen Vermögenswerte (zB Entwicklungsprojekte) im Sinne einer ABC-Analyse auf die größeren Projekte zu beschränken. Dies kann zB durch Festlegung eines Mindestbetrages für zu aktivierende Projekte erfolgen.