

Forschung und Entwicklung in der Rechnungslegung

Bilanzierung und Bewertung

WP StB Karl Petersen

München, 26. Oktober 2011

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- Neufassung des § 248 Abs. 2 HGB durch das BilMoG
 - bisher Aktivierungsverbot für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens
 - jetzt: Aktivierungswahlrecht
 - notwendige Voraussetzung für die Aktivierung eines solchen Guts: Klassifizierung zum Vermögensgegenstand nach § 246 Abs. 1 Satz 1 HGB
 - ausgenommen von der Aktivierung sind explizit Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie vergleichbare immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben worden sind
 - denn: bei diesen können Herstellungskosten meist nicht zweifelsfrei zugeordnet werden

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- Voraussetzung: eindeutige Trennung von Forschungs- und Entwicklungsphase sowie der zugehörigen Kosten
 - § 248 Abs. 2 Satz 1 HGB i.V.m. § 255 Abs. 2a Satz 1 HGB: nur die bei der Entwicklung eines selbst erstellten immateriellen Vermögensgegenstands anfallenden Herstellungskosten dürfen aktiviert werden

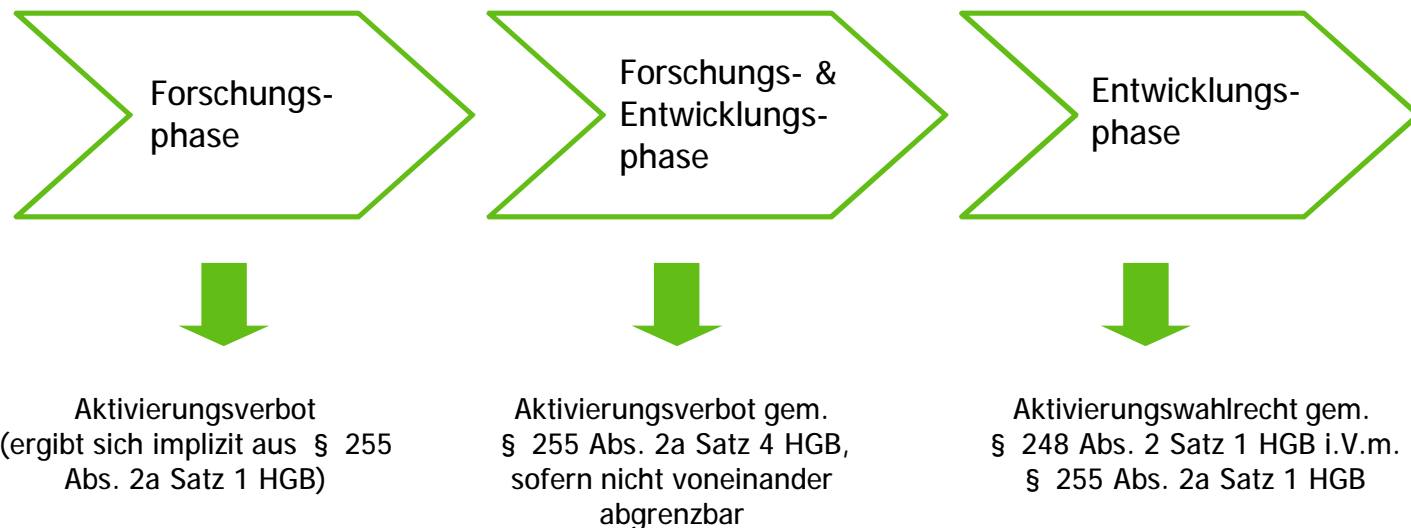
- Definition von Forschung und Entwicklung nach § 255 Abs. 2a Satz 2 und 3 HGB:
 - Forschung: eigenständige und planmäßige Suche nach neuen wissenschaftlichen bzw. technischen Erkenntnissen oder Erfahrungen allgemeiner Art, über deren wirtschaftliche Erfolgsaussichten bzw. technische Verwertbarkeit noch keine Aussagen getroffen werden können
 - Entwicklung: Anwendung von Forschungsergebnissen oder von anderem Wissen für die Neuentwicklung von Gütern oder Verfahren oder die Weiterentwicklung von Gütern oder Verfahren mittels wesentlicher Änderungen

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- zusätzliche Kriterien zur Bestimmung des Übergangs von der Forschungs- auf die Entwicklungsphase (Einzelfallprüfung erforderlich):
 - Übergang von der Suche zum Erproben erlangter Erkenntnisse und Fertigkeiten
 - Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln oder Gussformen unter Zuhilfenahme neuer Technologien
 - Entwurf, Konstruktion und Betrieb einer Pilotanlage; nur als Prototyp und nicht zur kommerziellen Nutzung
 - Entwurf, Konstruktion und Test neuer Prototypen vor Produktionsaufnahme
 - Abschluss der Aktivitäten zur Erlangung neuer Kenntnisse
 - Ende der Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- Übergang von Forschungs- zu Entwicklungsphase nicht hinreichend nachvollziehbar → Aktivierung nach § 255 Abs. 2a Satz 4 HGB ausgeschlossen



[Quelle: Bieg/Kußmaul/Petersen/Waschbusch/Zwirner, Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, München 2009, S. 47]

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- **Ansatzstetigkeit**
 - beim Ansatz von Entwicklungsaufwendungen sind alle künftigen Aufwendungen des betreffenden Entwicklungsprojekts zu aktivieren
 - zudem: kein sachverhaltsbezogenes Wahlrecht, d.h. die Entscheidung zum Ansatz gilt einheitlich für alle Entwicklungskosten des Unternehmens

- erheblicher Ermessensspielraum für den Bilanzierenden, der dem durch das BilMoG angestrebten Ziel der besseren Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen entgegenwirkt

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung

- Steuerbilanz: explizites Aktivierungsverbot für Forschungs- und Entwicklungskosten in § 5 Abs. 2 EStG
 - eine daraus resultierende Differenz zwischen Handels- und Steuerbilanz führt in Zukunft zur Bildung von passiven latenten Steuern

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

2. Aktivierungszeitpunkt

- Zeitpunkt der Aktivierung → Beginn der Entwicklungsphase

- prospektive Neuregelung
 - Aktivierung nur zulässig, wenn mit der Entwicklung nach dem 31.12.2009 begonnen worden war
 - keine Nachaktivierung von in der Vergangenheit begonnenen Entwicklungsprojekten
 - aus Wesentlichkeitsaspekten konnte eine Aktivierung auch dann erfolgen, wenn in Bezug auf den gesamten Entwicklungsprozess unwesentliche Teile der Entwicklungskosten bereits in 2009 angefallen waren (IDW RS HFA 28, Tz. 34)
 - aber: auch hier keine Nachaktivierung von Entwicklungskosten aus 2009

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen

- Zugangsbewertung
 - Ansatz mit den Herstellungskosten

	bisher	neu
Pflicht	<ul style="list-style-type: none"> ■ Materialeinzelkosten ■ Fertigungseinzelkosten ■ Sondereinzelkosten der Fertigung 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Einzelkosten ■ Variable Gemeinkosten
Wahlrecht	<ul style="list-style-type: none"> ■ Materialgemeinkosten ■ Fertigungsgemeinkosten ■ Abschreibungen ■ Allgemeine Verwaltungskosten ■ Aufwendungen für soziale Leistungen 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Fixe Gemeinkosten (angemessene Teile)
Verbot	<ul style="list-style-type: none"> ■ Vertriebskosten 	<ul style="list-style-type: none"> ■ Vertriebskosten ■ Forschungskosten

3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen

- **Bewertungsstetigkeit**
 - sofern die Entscheidung zur Ausübung des Aktivierungswahlrechts getroffen wurde, muss die Bewertung bei allen aktivierten Entwicklungskosten einheitlich erfolgen

- **Ausweis**
 - gem. § 266 Abs. 2 A.I.1. HGB unter dem Posten „Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“

3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen

- Teilaktivierung im Konzern?
 - Bilanzierungsentscheidung für Konzern als wirtschaftliche Einheit auf Basis des Bilanzierungs- und Bewertungsrahmens des Mutterunternehmens
 - im Gesamtkonzern kann für Zwecke des Konzernabschlusses bei einzelnen Konzerngesellschaften mit dem Aktivierungswahlrecht nicht unterschiedlich umgegangen werden
 - Teilaktivierung von Entwicklungskosten im Konzernabschluss ist damit nicht möglich

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

4. F & E-Controlling

- Aktivierungswahlrecht für Entwicklungskosten als Beispiel dafür, dass das BilMoG weit mehr war als nur eine Reform der Rechnungslegung

- Auswirkungen auf das interne Controlling und Reporting
 - aus dem internen Zahlenmaterial muss verlässlich erkennbar sein, welche Kosten der Forschungs- bzw. der Entwicklungsphase zuzuordnen sind
 - gemeinsames Verständnis für den Entwicklungsprozess
 - Mitarbeiterschulung erforderlich

- geänderte Anforderungen nicht nur für erstmalige Aktivierung, sondern auch für die Fortführung der aktivierten Aufwendungen

4. F & E-Controlling

- verstärkte Zusammenarbeit zwischen innerbetrieblichen Abteilungen erforderlich → Einbindung von Controlling und Entwicklungsabteilung in den Rechnungslegungsprozess
 - stärkere Verzahnung einzelner betrieblicher Bereiche
 - Neustrukturierung von Prozessen
 - Informationsfluss zwischen Forschungs- und Entwicklungsabteilung sowie Rechnungswesen / Controlling
 - gemeinsames Verständnis der jeweiligen Sachverhalte→ Rechnungswesen kann nicht erkennen / entscheiden, wann die Entwicklungsphase begonnen hat (technisches Know-how)

- einheitliche Daten- und Steuerungsbasis für das gesamte Unternehmen notwendig

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

- nach Fertigstellung der selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens gelten die normalen Vorschriften der Folgebewertung nach § 253 Abs. 3 HGB
- planmäßige Abschreibung ab Nutzungsbeginn bei zeitlich begrenzter Nutzungsdauer
 - rechtsformunabhängig
 - Problem: Schätzung der zutreffenden betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer
- außerplanmäßige Abschreibung bei voraussichtlich dauerhafter Wertminderung
- Wertaufholungsgebot, wenn die Gründe für eine vorgenommene außerplanmäßige Abschreibung wieder entfallen sind (§ 253 Abs. 5 Satz 1 HGB)
 - rechtsformunabhängig

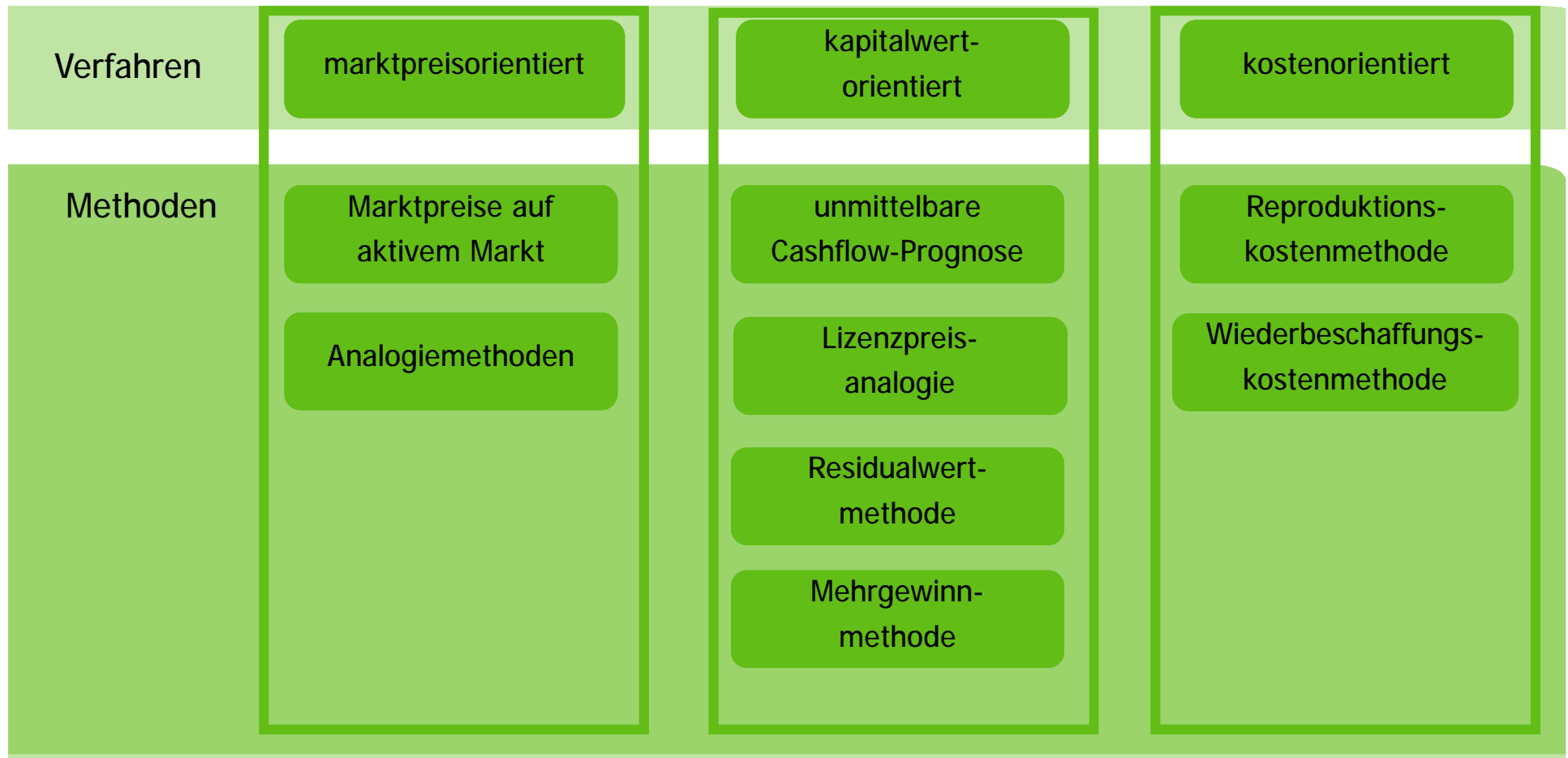
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

- Werthaltigkeitsprüfung – bspw. auf Grundlage von „IDW S 5: Grundsätze zur Bewertung immaterieller Vermögenswerte“
 - Wertbestimmung nach dem erwarteten zukünftigen finanziellen Nutzen, den ein Erwerber aus dem Vermögenswert ziehen kann
 - Entscheidungswert
 - Liquidationswert
 - Preis

- Dokumentation erforderlich
 - für interne Zwecke
 - für Zwecke der Abschlussprüfung

5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

■ Bewertungsverfahren nach IDW S 5 – Übersicht



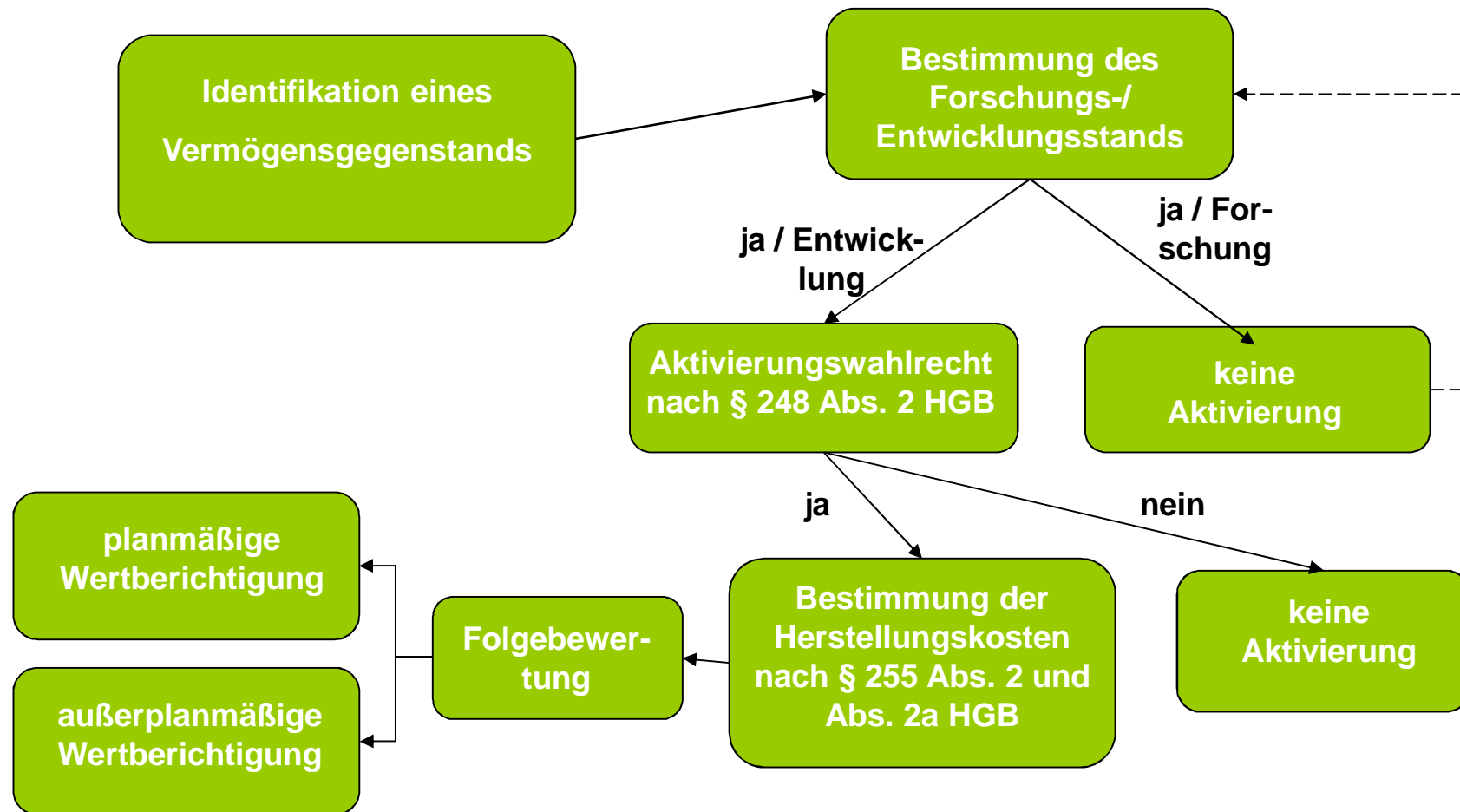
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

- Fortführung der Entwicklungskosten auch im Controlling
 - Wertentwicklung während der Dauer der Entwicklungsphase
 - Beginn und Fortführung der planmäßigen Abschreibung

- Berücksichtigung anteiliger Abschreibungen auf aktivierte Entwicklungsaufwendungen bei der Bestimmung der Herstellungskosten der Vermögensgegenstände, die auf Basis der aktivierten Entwicklungskosten hergestellt werden

5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

■ Systematisches Bewertungsvorgehen



5. Folgebewertung und Werthaltigkeit

- kritisch: dem Bilanzierenden verbleibt sowohl bei der Abgrenzung von Forschungs- und Entwicklungsphase als auch bei der Werthaltigkeitsprüfung ein großer bilanzpolitischer Ermessensspielraum

Gliederung

1. Abgrenzung von Forschung und Entwicklung
2. Aktivierungszeitpunkt
3. Höhe der zu aktivierenden Aufwendungen
4. F & E-Controlling
5. Folgebewertung und Werthaltigkeit
6. Anhangangaben

6. Anhangangaben

- Berichtspflicht bei Inanspruchnahme des Aktivierungswahlrechts (§ 285 Nr. 22 HGB)
 - Gesamtbetrag der angefallenen Forschungs- und Entwicklungskosten im jeweiligen Geschäftsjahr und
 - der davon auf selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag
 - Gesetzeswortlaut spricht vom „Gesamtbetrag“: Aufgliederung in Forschungs- und Entwicklungskosten nicht erforderlich

- Befreiung in § 288 Abs. 1 HGB für kleine Kapitalgesellschaften i.S.v. § 267 Abs. 1 HGB

6. Anhangangaben

- Ziel der Berichtspflicht
 - Vermittlung eines besseren Einblicks in die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des bilanzierenden Unternehmens
 - Risiko: zu große Transparenz nach außen

- Dauer der Berichtspflicht
 - sofern das Aktivierungswahlrecht im Berichtsjahr oder in den Vorjahren in Anspruch genommen wurde und der Restbuchwert der selbst erstellten immateriellen Anlagegüter noch größer als Null ist

- Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!
- Haben Sie noch Fragen?
 - Karl Petersen, Dipl.-Kfm., WP, StB
 - karl.petersen@kleeberg.de

 - Telefon: 089 55 983-0
 - Telefax: 089 55 983-280

 - Weitere Informationen unter:
 - www.kleeberg.de



Disclaimer

Die vorliegende Publikation dient der Information unserer Mandanten und Kunden sowie der interessierten Öffentlichkeit. Alle Angaben wurden sorgfältig recherchiert und zusammengestellt. Wir übernehmen dennoch keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Hinweise. Alle Angaben beziehen sich auf den Stand zum Zeitpunkt der Manuskriptfertigstellung. Aufgrund künftiger Entwicklungen können Änderungen eintreten. Wir übernehmen keine Verpflichtung, hierüber zu informieren. Die in diesem Dokument gegebenen Informationen beruhen auf Quellen, die wir für zuverlässig halten, jedoch nicht einer neutralen Prüfung unterzogen haben. Die Herausgeber/Autoren übernehmen keine Gewähr und keine Haftung für die Vollständigkeit und Richtigkeit der hierin enthaltenen Informationen. Die in dieser Untersuchung vertretenen Meinungen stellen ausschließlich die Auffassungen der Herausgeber/Autoren dar und können sich jederzeit ändern; solche Meinungsänderungen müssen nicht publiziert werden.

Copyright-Vermerk

© 10/2011. Herausgeber dieses Werks ist die Dr. Kleeberg & Partner GmbH, München. Wir weisen darauf hin, dass das Urheberrecht sämtlicher Texte und Grafiken in diesem Werk bei uns als Herausgeber und ggf. bei den Autoren liegt. Die begründeten Urheberrechte bleiben umfassend vorbehalten. Jede Form der Vervielfältigung z. B. auf drucktechnischem, elektronischem, optischem, photo-mechanischem oder ähnlichem Wege – auch auszugsweise – bedarf der ausdrücklichen, schriftlichen Einwilligung des Herausgebers und ggf. des Autors. Es ist Dritten nicht gestattet, das Werk – auch auszugsweise – zu vervielfältigen.