



universität
wien

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und
Entwicklungsausgaben in Tschechien, Schweden
und Österreich und nach den IAS/IFRS –
Vorschriften und deren mögliche Auswirkungen
auf das Ausmaß der Forschungs- und
Entwicklungstätigkeit“

Verfasserin

Evelyn Riegler

Angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im November 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 157
Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

INHALTSVERZEICHNIS.....	I
TABELLENVERZEICHNIS.....	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	VI

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Aufbau der Arbeit	4
2	Definitionen und Abgrenzung.....	6
2.1	Definitionen Forschung und Entwicklung	6
2.1.1	Überblick.....	6
2.1.2	Forschung.....	7
2.1.3	Entwicklung	8
2.2	Abgrenzung Forschungsphase – Entwicklungsphase	9
2.3	Abgrenzung eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung – Auftragsforschung und Auftragsentwicklung	11
3	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Tschechien	12
3.1	Grundlagen des Rechnungslegungssystems.....	12
3.2	Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz.....	13
3.2.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	13
3.2.1.1	Ansatzvoraussetzungen der Kontierungsverordnung.....	13
3.2.1.2	Der Begriff immaterieller Vermögensgegenstand	14
3.2.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	16
3.2.2.1	Forschung und Entwicklung als Bestandteil des immateriellen Anlagevermögens	16
3.2.2.2	Aktivierungspflicht gemäß Kontierungsverordnung.....	17
3.3	Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung	18
3.3.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	18
3.3.2	Zugangsbewertung	19
3.3.3	Folgebewertung.....	20
3.4	Ausweis im Jahresabschluss	21
4	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Schweden	23

4.1	Grundlagen des Rechnungslegungssystems.....	23
4.2	Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz.....	25
4.2.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	25
4.2.1.1	Ansatzvoraussetzungen gemäß Annual Accounts Act.....	25
4.2.1.2	Empfehlungen zu den Ansatzvoraussetzungen.....	26
4.2.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	27
4.2.2.1	Aktivierungswahlrecht gemäß Annual Accounts Act.....	27
4.2.2.2	Empfehlungen zum Aktivierungswahlrecht.....	28
4.3	Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung	30
4.3.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	30
4.3.2	Zugangsbewertung	30
4.3.3	Folgebewertung.....	31
4.4	Ausweis im Jahresabschluss	32
5	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Österreich.....	34
5.1	Grundlagen des Rechnungslegungssystems.....	34
5.2	Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz.....	36
5.2.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	36
5.2.1.1	Überblick.....	36
5.2.1.2	Selbständige Verkehrsfähigkeit	37
5.2.1.3	Wirtschaftlicher Wert.....	39
5.2.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	40
5.2.2.1	Aktivierungsverbot gemäß § 197 Unternehmensgesetzbuch....	40
5.2.2.2	Durch Dienstnehmererfindung entgeltlich erworbener Vermögensgegenstand	42
5.2.2.3	Materieller Vermögensgegenstand anhand eines Prototyps	43
5.3	Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung	45
5.3.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	45
5.3.2	Zugangsbewertung	47
5.3.3	Folgebewertung.....	48
5.4	Ausweis im Jahresabschluss	49
6	Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben nach IAS/IFRS	51

6.1	Grundlagen des Rechnungslegungssystems.....	51
6.2	Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz.....	53
6.2.1	Abstrakte Aktivierungsfähigkeit	53
6.2.1.1	Ansatzvorschriften des Rahmenkonzepts	53
6.2.1.2	Ansatzvorschriften des IAS 38	54
6.2.2	Konkrete Aktivierungsfähigkeit.....	57
6.2.2.1	Aktivierungsverbot für Forschungsausgaben.....	57
6.2.2.2	Aktivierungspflicht bzw. -verbot für Entwicklungsausgaben...	58
6.3	Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung	61
6.3.1	Allgemeine Bewertungsgrundsätze.....	61
6.3.2	Zugangsbewertung	62
6.3.3	Folgebewertung.....	63
6.3.3.1	Überblick.....	63
6.3.3.2	Anschaffungskostenmodell	64
6.3.3.3	Werthaltigkeitstest.....	65
6.4	Ausweis im Jahresabschluss	67
7	Mögliche Auswirkungen der Bilanzierungsvorschriften betreffend Forschung und Entwicklung auf das Ausmaß der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit.....	69
7.1	Überblick.....	69
7.2	Bilanzpolitische Ziele von Unternehmen.....	71
7.2.1	Beeinflussung durch die Kapitalgeber(innen).....	71
7.2.1.1	Relevanz der Forschungs- und Entwicklungsausgaben für den Marktwert des Unternehmens.....	71
7.2.1.2	Relevanz des Gewinns für den Marktwert des Unternehmens .	73
7.2.1.3	Relevanz des Jahresabschlusses für Kreditwürdigkeitsprüfung	76
7.2.2	Individuelle bilanzpolitische Ziele der Unternehmensleiter(innen).....	78
7.3	Spielräume der Bilanzvorschriften für die Variation von Forschungs- und Entwicklungsausgaben als bilanzpolitische Maßnahme.....	80
7.3.1	Tschechien – Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien.....	80
7.3.2	Schweden – Aktivierungswahlrecht.....	81

7.3.3	Österreich – Aktivierungsverbot	82
7.3.4	IAS/IFRS – Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien.....	83
7.4	Die Auswirkungen auf das Ausmaß der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten.....	84
8	Schlussbemerkung und Empfehlung für Österreich	88
QUELLENVERZEICHNIS.....		91
ANHANG.....		102

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1) Vorschlag zur Behandlung von Abgrenzungs- problemen von F&E.....	11
Tabelle 2) Auswirkungen der F&E-Bilanzierungsvorschriften auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit.....	85
Tabelle 3) Studien zur Existenz und Gestaltung der Gewinnglättung.....	103
Tabelle 4) Studien über den Zusammenhang von F&E-Ausgaben und dem Marktwert von Unternehmen.....	105

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

§	Paragraph
Abs	Absatz
AG	Aktiengesetz
Art	Artikel
bspw.	beispielsweise
BFG	Buchführungsgesetz
bzw.	beziehungsweise
EstG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
d.h.	das heißt
F.	Framework
f	folgende
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
hM	herrschende Meinung
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
iSd	im Sinne de
i.V.	in Verbindung
iVm	in Verbindung mit
lit	litera
o.a.	oben angegeben
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
öPatG	österreichisches Patentgesetz
Mrd.	Milliarde
R&D	Research and Development
RWG	Rechnungswesengesetz
SIC	Standing Interpretations Committee
u.a.	unter anderem
zB.	zum Beispiel
Z	Ziffer

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Das Unternehmen 3M¹ ist der breiten Öffentlichkeit vor allem für die Entwicklung des „Post it“ bekannt. Der wahre Erfolg dieses Unternehmens, das seit seiner Gründung 1902 den Umsatz von 5.000 USD auf 24,462 Mrd. USD im Jahr 2007 gesteigert hat², beruht auf den intensiven Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten (F&E-Tätigkeiten). So brachte das Unternehmen jedes Jahrzehnt zumindest eine bedeutende Innovation auf den Markt und sicherte sich somit durch das Herausarbeiten eines Wettbewerbsvorteils Fortbestand und Wachstum. Mit seinem Leitspruch „Innovation is the mantra of success“³ setzte es in den letzten hundert Jahren auf Forschung und Entwicklung neuer Produkte und umschiffte so auch für das Unternehmen bedrohliche Situationen.

Ein Wettbewerbsvorteil durch Innovationskraft und Technologievorsprung erlangt für österreichische Unternehmen zunehmende Bedeutung, da zunächst die Globalisierung und der Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft viele österreichische Unternehmen aufgrund der Marktöffnung einem verstärkten Konkurrenzdruck ausgesetzt haben. Um auf dem erweiterten Markt konkurrenzfähig zu bleiben, müssen die Produkte besser oder zumindest gleich gut sein als die anderen, die auf diesem Markt angeboten werden. Eine weitere Erschwernis ergab sich durch die EU-Osterweiterung. Der sich daraus ergebende Druck lastet im speziellen auf lohnintensiven Produktionsunternehmen. Durchschnittliche Lohnkosten von EURO 26,67/Stunde in Österreich ergeben verglichen mit bspw. EURO 7,14/Stunde in der Tschechischen Republik einen nur

¹ Das Unternehmen 3M wird hier lediglich als Beispiel genannt und steht stellvertretend für viele Unternehmen, die ebenfalls durch eine Vielzahl von Innovationen erfolgreich wurden.

² URL: http://solutions.3m.com/wps/portal/3M/de_DE/about-3M/information/corporate/financial-facts.

³ 3M Company, (The 3M story), 2003, S. 1.

sehr schwer aufzuholenden Wettbewerbsnachteil.⁴ Die Vermutung einer Abwanderung von Produktionsunternehmen in Länder mit niedrigeren Lohnkosten liegt nahe und wird durch Österreichs unmittelbare räumliche Nähe zu einigen der Niedriglohnländer⁵ verstärkt. In diesem Zusammenhang ist es nicht nur für Unternehmen selbst wichtig, F&E-Tätigkeiten zu intensivieren, sondern darüber hinaus für Österreich von zentraler Bedeutung, sich als Wirtschaftstandort für forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen attraktiv darzustellen und sich somit ein weiteres Standbein zu schaffen, Nischen zu finden und zu füllen und konkurrenzfähig zu bleiben.

Um dem zunehmenden internationalen Innovations- und Technologiewettbewerb standhalten zu können, müssen bestmögliche Voraussetzungen und Anreize zur Aufnahme und Intensivierung von F&E-Tätigkeiten geschaffen werden. Abgesehen von verschiedenen Maßnahmen, wie bspw. staatliche Förderung oder Steuererleichterungen, auf die in dieser Arbeit in Hinblick auf deren Volumen nicht weiter eingegangen wird, stellt sich auch die allgemeine Frage, inwieweit die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben (F&E-Ausgaben) eine Anreizwirkung haben kann, das Ausmaß der F&E-Tätigkeiten zur Erreichung bilanzpolitischer Ziele zu ändern. Der österreichische Gesetzgeber sieht ein Aktivierungsverbot für innerbetriebliche F&E-Ausgaben vor, was zu der speziellen Frage führt, ob ein Aktivierungsverbot eine Auswirkung auf das Forschungs- und Entwicklungsinvestitionsverhalten (F&E-Investitionsverhalten) hat und falls es so ist, ob es eine negative oder positive Wirkung hat. Zur Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung werden die Forschungs- und Entwicklungsbilanzierungsvorschriften (F&E-Bilanzierungsvorschriften) in Österreich nicht isoliert betrachtet sondern einem Vergleich mit drei weiteren

⁴ Daten: Statistisches Amt der Europäischen Gemeinschaften (EUROSTAT), Lohnkosten pro Stunde, erschienen 18. Jänner 2008; http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1073,46870091&_dad=portal&_schema=PORTAL&p_product_code=DBB10000.

⁵ Die durchschnittlichen Lohnkosten der anderen Länder der EU-Osterweiterung sind geringer als die der Tschechischen Republik; vgl. EUROSTAT, Lohnkosten pro Stunde, erschienen 18. Jänner 2008.

unterzogen. Näher betrachtet werden die jeweiligen Rechnungslegungsvorschriften der Tschechischen Republik und von Schweden sowie die Regelungen der International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). Meine Auswahl lässt sich damit begründen, dass Tschechien einerseits ein Vertreter der benachbarten Niedriglohnländer ist und andererseits mit einer Forschungs- und Entwicklungsquote (F&E-Quote/Wirtschaftssektor)⁶ von 1,02% die höchste Quote der benachbarten EU-Osterweiterungsländer⁷ aufzuweisen hat. Von besonderem Interesse in diesem Zusammenhang sind die Regelungen von Schweden, da die schwedische F&E-Quote/Wirtschaftssektor von 2,79% nicht nur die höchste Europas ist, sondern auch im internationalen Vergleich stets mit an der Spitze ist. Die Vorschriften der IAS/IFRS sind in den Vergleich mit einzubeziehen, da es sich einerseits um Regelungen handelt, die aus der Harmoniebestrebung der verschiedenartigsten nationalen Vorstellungen, wie Forschung und Entwicklung bilanziell behandelt werden soll, entstanden sind und andererseits durch ihre zunehmende Bedeutung als zukunftsweisend betrachtet werden können.

Der Vergleich dieser verschiedenen bilanziellen Vorschriften wird mithilfe von empirischen Untersuchungen⁸, die sich mit der Fragestellung befassen, ob es zwischen Ansatzvorschriften von F&E-Ausgaben und der Variation der F&E-Ausgaben als bilanzpolitische Maßnahme einen möglichen Zusammenhang gibt, in der vorliegenden Arbeit eine Antwort auf die Frage geben, ob die bilanzielle Behandlung von F&E-Ausgaben einen Einfluss auf das F&E-Investitionsverhalten haben und mit welchen Auswirkungen bei einem Aktivierungsverbot zu rechnen ist.

⁶ Die F&E-Quote gibt die Bruttoinlandsausgaben für Forschung und Entwicklung als prozentualen Anteil des Bruttoinlandsproduktes an.

⁷ F&E-Quoten von bspw. Ungarn beträgt 1%, Slowakei 0,49 % bzw. Polen 0,56 %; vgl. EUROSTAT, Lohnkosten pro Stunde, erschienen 18. Jänner 2008.

⁸ Eine Übersicht zu den Untersuchungen findet sich in Anlage 1 und Anlage 2.

1.2 Aufbau der Arbeit

Die oben dargestellte Fragestellung wird in dieser Arbeit in zwei Schritten untersucht. Nach diesem einleitenden Teil folgen Definitionen und eine Abgrenzung zum besseren Verständnis der, in dieser Arbeit verwendeten, Themenbereiche und dazugehörigen Begriffe. Danach folgt die erste Ebene, in der vier verschiedene Varianten, wie sich Vorschriften zur Bilanzierung von F&E-Ausgaben gestalten lassen, beschrieben werden (drittes Kapitel bis sechstes Kapitel). Für jede dieser Bilanzierungsvorschriften wird zum besseren Verständnis der Hintergrund der Rechnungslegungsvorschriften dargestellt. Danach wird die grundsätzliche Eignung von Sachen oder Sachverhalten zum Ansatz in der Bilanz (abstrakte Aktivierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen) vorgestellt. Anschließend wird untersucht ob ein Vermögensgegenstand tatsächlich aufgrund von handelsrechtlichen Vorschriften in der Bilanz aktiviert werden darf (konkrete Aktivierungsfähigkeit von Vermögensgegenständen). Weiters wird die Bilanzierung der Höhe nach untersucht. Dazu werden die Vorschriften, die Zugangs- und Folgebewertung regeln, dargestellt. Abschließend werden die jeweiligen Ausweisvorschriften erläutert und aufgezeigt, wo und in welcher Form F&E-Aufwendungen in einem Jahresabschluss zu finden sind.

Die zweite Ebene behandelt die Frage eines möglichen Einflusses der F&E-Bilanzierungsvorschriften auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeiten zur Erreichung bilanzpolitischer Ziele. Dazu werden nach einem Überblick, der den Zusammenhang der verschiedenen Teilaspekte F&E-Bilanzierungsvorschriften, bilanzpolitische Ziele und das Ausmaß der F&E-Tätigkeiten darstellt, auf die Unternehmensleitung einflussnehmende Interessen und daraus resultierende bilanzpolitische Ziele ermittelt. Dazu soll anhand von empirischen Untersuchungen geklärt werden, inwieweit auf eine Variation der F&E-Ausgaben als bilanzpolitische Maßnahmen zurückgegriffen wird. Nach der Darstellung der Spielräume der F&E-Bilanzvorschriften für bilanzpolitische Maßnahmen werden mögliche Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeiten in tabellarischer Übersicht aufgezeigt und kommentiert. Die Ergebnisse werden abschließend

daraufhin untersucht, ob es Empfehlungen für Österreich gibt, die Bilanzierungsvorschriften zu ändern, um im Rahmen dieses Teilbereichs zu einem innovationsfreundlichem Klima beitragen zu können.

2 Definitionen und Abgrenzung

2.1 Definitionen Forschung und Entwicklung

2.1.1 Überblick

In den gesetzlichen Grundlagen der nationalen Rechnungslegungsvorschriften findet man weder eine Definition noch eine begriffliche Abgrenzung für Forschung und Entwicklung. Daher entnimmt man den Ansatz zur Begriffsbestimmung und zur Abgrenzung der vielfältigen juristischen und betriebswirtschaftlichen Literatur, die sich vorwiegend auf die bereits im Jahre 1963⁹ getroffenen und laufend aktualisierten Begriffsbestimmungen der Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) stützt.¹⁰ Demnach definiert das Frascati Manual „Research and Development“¹¹(R&D) wie folgt:

„Research and experimental development (R&D) comprise creative work undertaken on a systematic basis in order to increase the stock of knowledge, including knowledge of man, culture and society, and the use of his stock of knowledge to devise new applications.“¹²

Allgemein können Forschung und Entwicklung als Oberbegriff für den Weg von der ersten theoretischen Idee bis zur Vollendung eines marktfertigen Produktes

⁹ In Ermangelung von international vergleichbaren Definitionen zu F&E-Tätigkeiten, erstellten Experten 1963 bei einer Tagung in Frascati (Italien) zu Research and Development (R&D)-Statistiken erste einheitliche Leitlinien und publizierten sie in dem, bereits in der 6. Auflage herausgegebenen, Handbuch „The Measurement of Scientific and Technical Activities: Proposed Standard Practice for Surveys of Research and Development“ – bekannter als Frascati Manual.

¹⁰ Vgl. Bürgel, H.-D./Haller, Ch./Binder, M., (F&E-Management), 1996, S. 9.

¹¹ Der englische Begriff „Research and Development“ deckt sich mit „Forschung und Entwicklung“.

¹² OECD, (Frascati Manual), 2002, S. 30.

gesehen werden.¹³ Der Weg gliedert sich in mehrere Phasen, die sich in drei grundsätzliche Elemente zusammenfassen lassen: Grundlagenforschung, angewandte Forschung und Entwicklung. Obwohl eine scharfe Abgrenzung kaum möglich ist¹⁴, kommt den einzelnen Schritten, aufgrund ihrer zugrunde liegenden verschiedenen Aufgaben und Zielsetzungen, hinsichtlich der handelsrechtlichen Betrachtung unterschiedliche Bedeutung zu.

2.1.2 Forschung

Das Frascati Manual der OECD unterteilt die Forschung in angewandte Forschung und Grundlagenforschung und definiert diese Begriffe wie folgt:¹⁵

„Basic research is experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundation of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view.”

“Applied research is also original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is, however, directed primarily towards a specific practical aim or objective.”

Während der gesamte Forschungs- und Entwicklungsprozess auf Gewinnung neuen Wissens bezüglich ökonomisch verwertbarer produkt- oder produktionsverfahrenbezogener Neuerungen¹⁶ abzielt, ist die Grundlagenforschung auf die Findung neuer wissenschaftlicher oder technischer Erkenntnisse allgemeiner Natur ausgerichtet. Demnach fehlt die Orientierung an dem Ziel einer praktischen Anwendbarkeit.¹⁷ Mangels konkreten Nutzens und unmittelbarer Verwertbarkeit sind die Erkenntnisse der Grundlagenforschung

¹³ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 21.

¹⁴ Vgl. Brockhoff, K., (F&E), 1992, S. 35.

¹⁵ Vgl. OECD, (Frascati Manual), 2002, S. 30.

¹⁶ Vgl. Busse von Colbe, W., (Lexikon), 1994, S. 224.

¹⁷ Vgl. Bürgel, H.-D./Haller, Ch./Binder, M., (F&E-Management), 1996, S. 9.

materiell schwer greifbar. Dennoch bilden sie eine wichtige Grundlage für spätere F&E-Tätigkeiten. So können bei einer soliden Ausgangsbasis Kosten der folgenden Phase gesenkt werden.¹⁸ Bei der angewandten Forschung handelt es sich weiterhin um originäre Untersuchungen, allerdings richten sich die Absichten der Forscher nunmehr auf ein praktisches Ziel, das im Detail noch nicht festgelegt sein muss.¹⁹ Die aus den gesamten Forschungstätigkeiten gewonnenen Erkenntnisse bilden die Grundlage für den nächsten Schritt: die Entwicklung.

2.1.3 Entwicklung

Das Frascati Manual definiert den Begriff Entwicklung wie folgt:²⁰

„Experimental development is systematic work, drawing on existing knowledge gained from research and/or practical experience, which is directed to producing new materials, products or devices, to installing new processes, systems and services, or to improving substantially those already produced or installed.”

Durch die Entwicklung sollen neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse bestmöglich eingesetzt werden, indem neue oder wesentlich verbesserte Materialien, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen gefunden werden²¹, die für ein Unternehmen einen messbaren Wert darstellen und somit die künftige kommerzielle Bedeutung präziser kalkulierbar wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um Neu- oder Weiterentwicklung handelt. Während bei der Neuentwicklung lediglich theoretische Lösungen aus der angewandten Forschung vorliegen, stellt die Basis der Weiterentwicklung bereits vorhandene technische Lösungen von Produkten oder Verfahren dar.

¹⁸ Vgl. Küting, K., (Bilanzanalyse), 2001, S. 150.

¹⁹ Vgl. Bürgel, H.-D./Haller, Ch./Binder, M., (F&E-Management), 1996, S. 10.

²⁰ Vgl. OECD, (Frascati Manual), 2002, S. 30.

²¹ Vgl. Bürgel, H.-D./Haller, Ch./Binder, M., (F&E-Management), 1996, S. 11.

Da bei der Weiterentwicklung dem Betrieb bereits zugehörige Produkte oder Verfahren bearbeitet werden, ergibt sich die Frage nach einer scharfen Abgrenzung zu betriebsüblichen Produktionstätigkeiten. Einer Definition des Bundesministeriums für Finanzen folgend sind die Grenzen wie folgt zu ziehen: „Sind hingegen das Produkt oder das Verfahren im wesentlichen festgelegt und das primäre Ziel der weiteren Arbeiten die Marktentwicklung oder soll durch diese Arbeiten das Produktionssystem zum reibungslosen Funktionieren gebracht werden, können diese Tätigkeiten nicht mehr der Forschung und experimentellen Entwicklung (Z1) zugerechnet werden.“²² Die IAS/IFRS legen zu bereits angegebenen Merkmalen noch die Abgrenzung fest, dass Entwicklung vor der kommerziellen Produktion bzw. Nutzung stattfindet²³.

2.2 Abgrenzung Forschungsphase – Entwicklungsphase

Trotz der verschiedenartigen Tätigkeitsbereiche wird Forschung in Entwicklung im Sprachgebrauch häufig als einheitlicher Begriff dargestellt. Der Tatsache, dass es sich um sehr unterschiedliche Tätigkeiten handelt, wird durch die Definitionen des Frascati Manual der OECD Rechnung getragen, die auch als Grundlage der statistischen Erhebungen dienen. Dennoch treten bei der Abgrenzung der Forschungsphase und Entwicklungsphase in der Praxis Probleme auf. So werden Begriffe nicht immer identisch verwendet. Es ist üblich, unternehmensinterne oder branchenübliche Definitionen aufgrund von Empfehlungen von Arbeitskreisen zu verwenden.²⁴ Wenn bspw. von zweckfreier Forschung statt von Grundlagenforschung gesprochen wird, kann es im internationalen Vergleich zu Schwierigkeiten kommen, da nicht klar ist, ob von derselben Teilaktivität gesprochen wird.²⁵

²² Vgl. http://www.bmf.gv.at/steuern/einkommensteuer/verordnungen/forschungs_vo_anhang1.htm.

²³ Siehe IAS 38.8 (b).

²⁴ Vgl. Brockhoff, K., (F&E), 1992, S. 42.

²⁵ Vgl. Brockhoff, K., (F&E), 1992, S. 37.

Jedoch ist es selbst bei einheitlichem Sprachgebrauch schwierig, die Begriffe eindeutig abzugrenzen, da einzelne Teilaktivitäten nicht immer eindeutig der Forschungs- bzw. der Entwicklungsphase zuzuordnen sind²⁶ und es überdies zu zeitlichen Überlappungen bei den Aktivitäten kommt. So kann es bspw. bereits in Frühphasen mancher Problemstellungen zur Entwicklung bestimmter Techniken kommen, deren theoretische Erklärung erst später gelingt.²⁷ Es ist darüber hinaus schwierig festzulegen, wo die F&E-Tätigkeiten beendet sind und die betriebsüblichen Tätigkeiten aufgenommen werden. Die OECD hat dazu einen Vorschlag anhand einer industriellen Produktionstätigkeit für die Behandlung von Abgrenzungsproblem erarbeitet:²⁸

Gegenstand	Vorgehensweise	Bemerkungen
Prototypen	in F&E einbeziehen	Solange das Hauptziel in Erarbeitung weiterer Verbesserungen liegt.
Versuchsanlage	in F&E einbeziehen	Solange der Hauptzweck F&E ist. Wird die Versuchsanlage später als Produktionseinheit benutzt oder verkauft, ist der Verkaufserlös vom Kapitalkaufwand im ursprünglichen Investitionsjahr abzuziehen.
Entwurf und Konstruktion	aufteilen	Die für F&E notwendige Konstruktion ist einzuschließen. Die für den Produktionsprozess notwendige Konstruktion ist auszuschließen.
Versuchsproduktion und erforderliche Werkzeugausrüstung	ausschließen	Ausgenommen zusätzliche (feedback) F&E nach Serienreife.
Betrieb und Beseitigung von Störungen nach dem Verkauf	ausschließen	Ausgenommen zusätzliche (feedback) F&E nach Serienreife.
Patent- und Lizenzarbeiten	ausschließen	Alle administrativen und juristischen Arbeiten im Zusammenhang mit Patenten und Lizenzen.
Routineuntersuchungen	ausschließen	Selbst wenn sie von F&E Personal durchgeführt werden.

Tabelle 1) Vorschlag zur Behandlung von Abgrenzungsproblemen von F&E; Quelle: OECD, (Frascati Manual) 2002, S. 41.

²⁶ Vgl. Brockhoff, K., (F&E), 1992, S. 37.

²⁷ Vgl. Brockhoff, K., (F&E), 1992, S. 40.

²⁸ Vgl. OECD, (Frascati Manual), 2002, S. 41.

Es handelt sich bei diesem Vorschlag lediglich um Richtlinien, die eine Hilfestellung bieten sollen. Die Abgrenzungsproblematik der einzelnen Phasen des Forschungs- und Entwicklungsprozessen wird bei den vielfältigen Teilaktivitäten mit zeitlichen Überlappungen weiter bestehen.

2.3 Abgrenzung eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung – Auftragsforschung und Auftragsentwicklung

Bei Auftragsforschung und -entwicklung (ausgelagerter Forschung und Entwicklung) handelt es sich um F&E-Tätigkeiten, die nicht für eigene Zwecke, sondern im Auftrag eines anderen (Unternehmen oder Einzelperson) durchgeführt werden und aufgrund einer Rechtsgrundlage eines Vertrages stattfinden. Für die Gestaltung des Vertrages ist im Sinne der Privatautonomie eine Vielzahl von Möglichkeiten gegeben (bspw. Kaufvertrag, Werkvertrag oder Lizenzvereinbarung).²⁹ Zu Auftragsforschung sind zwei grundsätzliche Szenarien denkbar: 1) das eigene Unternehmen stellt die Auftragnehmerseite dar, trägt das Risiko des Gelingens bzw. des Erfolges und erhält Entgelt für das Liefern von Forschungs- und Entwicklungsergebnissen (F&E-Ergebnissen) und 2) das eigene Unternehmen beauftragt jemand anders (bspw. Natürliche oder juristische Personen, Universitäten oder Forschungseinrichtungen) mit einer Forschungs- bzw. Entwicklungsaufgabe (F&E-Aufgabe), bezahlt ein Entgelt für das Erhalten der Ergebnisse und trägt keinerlei Risiko in Bezug deren Erfolg.³⁰ Auf diese Varianten wird in dieser Arbeit nicht weiter eingegangen, da es sich um Erwerbs- bzw. Veräußerungsvorgänge handelt, die hinsichtlich der Erfassung in der Bilanz klar geregelt sind und somit für die Fragestellung keine Relevanz hat. Außerdem wird ein denkbare Mitwirken einer dritten Partei in Form eines Förderungsgebers ebenfalls ausgeklammert, da hier die Frage nach Zahlungsflüssen hauptsächlich von Bedeutung ist. Diese Arbeit konzentriert sich ausschließlich auf eigen- und innerbetriebliche F&E-Tätigkeiten.

²⁹ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 44.

³⁰ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 45.

3 Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Tschechien

3.1 Grundlagen des Rechnungslegungssystems

Das tschechische Recht der Rechnungslegung existiert in seiner heutigen Form seit 1992 und ist somit ein sehr junges Recht. Das bis dahin bestehende planwirtschaftliche Rechnungswesen konnte nicht als eigene Disziplin betrachtet werden und war aufgrund des ausgeprägten Formalismus und der starken Inflexibilität nicht reformierbar. Aufgrund der politischen Umwälzungen Ende 1989 und deren Auswirkungen auf den privatwirtschaftlichen Sektor ergab sich die Notwendigkeit eines Rechts der Rechnungslegung, das der Forderung nach Zuverlässlichkeit, Transparenz und der Erreichung möglichst großer Vergleichbarkeit gerecht wurde.³¹ Aus diesem Grund entschied sich der Gesetzgeber für den Aufbau eines völlig neuen Gesetzes mit grundsätzlicher kontinentaleuropäischer Ausprägung und stellenweise Anlehnung an die Empfehlungen des International Accounting Standards Committee (IASC).³²

Der neue Rechtsrahmen der tschechischen Rechnungslegungsvorschriften kann als dreistufige Normenhierarchie mit nach unten zunehmender Regelungsintensität gesehen werden.³³ Die oberste Rechtsnorm ist das Handelsgesetzbuch (CZHGB), das nur grundlegende Prinzipien enthält und bezüglich Form und Umfang auf das Rechnungswesengesetz (RWG) verweist.

Das RWG als mittlere Stufe der dreistufigen Normenhierarchie konkretisiert einerseits die Regelungen des CZHGB und verweist andererseits auf die Verordnungen des Ministeriums für Finanzen (§ 4 Abs 2 RWG). Die wesentlichen Bestimmungen des RWG betreffen Art und Umfang der Buchführung, die Bewertung und Inventarisierung von Vermögensgegenständen und Schulden

³¹ Vgl. Coopers & Lybrand (Hrsg.), (Tschechische Rechnungslegung), 1994, S. 13f.

³² Vgl. Coopers & Lybrand (Hrsg.), (Tschechische Rechnungslegung), 1994, S. 15.

³³ Vgl. Coopers & Lybrand (Hrsg.), (Tschechische Rechnungslegung), 1994, S. 15.

sowie die Pflichten im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung, Prüfung und Offenlegung.

Als unterste Stufe der Normenhierarchie der Rechnungslegungsvorschriften stellen die Verordnungen des Ministeriums für Finanzen die Stufe mit der höchsten Regelungsintensität dar. Folgende für diese Arbeit bedeutende Verordnungen sind in Kraft getreten:

- Verordnung über den Kontenrahmen und die Kontierungsvorgehensweisen für Unternehmer (KtoVO),
- Verordnung über die Gliederung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung und ihre inhaltliche Abgrenzung für Unternehmer (JAVO).

Die in der Anlage 2 der KtoVO festgelegten Kontierungsvorgehensweisen für Unternehmer sind für die Fragestellung dieser Arbeit von großer Bedeutung, da sie Begriffsdefinitionen enthalten und buchhalterische Sachverhalte festlegen. Die JAVO entnimmt man die Vorschriften zu Form und Gliederung der Posten, begriffliche Abgrenzungen und ergänzende Bestimmungen über den Inhalt des Anhangs.

3.2 Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz

3.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

3.2.1.1 Ansatzvoraussetzungen der Kontierungsverordnung

Das RWG, das hinsichtlich Ansatzfragen auf die Kontierungsverordnung verweist, enthält selbst lediglich drei Elementargrundsätze, die Forderung nach Vollständigkeit, Nachprüfbarkeit und Richtigkeit³⁴. Sie bilden die Grundlage für die Klärung von Ansatzfragen. Die Forderung nach Vollständigkeit (§ 7 RWG), verpflichtet die Buchführungseinheiten dazu, Bücher vollständig, nachvollziehbar

³⁴ Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 259.

und richtig zu führen, sodass sie getreu die den Buchführungsgegenstand bildenden Tatbestände darstellen (§ 7 Abs 1 RWG). Nach § 7 Abs 2 RWG ist die Buchführung dann vollständig, wenn sämtliche Geschäftsvorfälle von der Buchführungseinheit erfasst wurden.³⁵ Zu verbuchen sind somit alle Geschäftsvorfälle, die sowohl sachlich als auch zeitlich dem Geschäftsjahr zuzuordnen sind.

Welche Geschäftsvorfälle zu erfassen sind, regeln die Verordnungen des Ministeriums für Finanzen. Die Frage, welche Objekte oder Sachverhalte als Anlagevermögen anzusetzen sind, kann mithilfe der Anlage 1 und Anlage 2 der KtoVO geklärt werden. Die Anlage 1 enthält einen umfassenden Kontenrahmen für Unternehmer und die Anlage 2 beschreibt die Kontierungsvorgehensweisen für Unternehmer unterteilt in Anfangsbestimmungen und Einzelregelungen zu den Konten. Zu der in Anlage 1 – Kontenklasse 0 umfassenden Aufzählung von Beispielen des Anlagevermögens, findet sich weiters in Anlage 2 unter Art I Abs 1 KtoVO. die Regelung, dass diese Aufzählung die Gegenstände des Anlagevermögens festlegt und abgrenzt. Ergänzend dazu wird in Anlage 1 Kontenklasse 0 - Anlagevermögen Art I Abs 9 lit a KtoVO festgelegt, dass solches Vermögen zum Anlagevermögen gehört, an dem eine Buchführungseinheit das rechtliche oder wirtschaftliche Eigentum hat, wobei in die tschechische Bilanzierungspraxis zeigt, dass vermehrt der rechtliche Ansatz verfolgt wird.³⁶ Besonders deutlich wird dies bei der Bilanzierung von Finanzierungs-Leasing-Geschäften.³⁷

3.2.1.2 Der Begriff immaterieller Vermögensgegenstand

In der Auflistung der Anlage 1 KtoVO findet sich unter Kontenklasse 0 – die Gruppe 01.-Immaterielles Anlagevermögen, die wiederum neun einzelne Posten

³⁵ Siehe § 4 Abs 3 RWG, wonach die Buchführung von der Buchführungseinheit als Ganzes zu führen ist.

³⁶ Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 290.

³⁷ Vgl. Kovanicová, D., (Finanzbuchführung), 1997, S. 214.

enthält, die der Gesetzgeber als Immaterielle Vermögensgegenstände versteht. Diese Werte und Rechte sind in Verbindung mit der in Anlage 2 Art I KtoVO kodifizierten Regelung, dass der Kontenrahmen festlegt, was als Vermögensgegenstand gilt, als immaterielle Vermögensgegenstände bilanzierungsfähig. Diese Regelung scheint sehr klar festzulegen, welcher Geschäftsfall ansatzfähig ist und was als immaterieller Vermögensgegenstand auszuweisen ist. Allerdings wird es trotz der sehr umfassenden Auflistung von Bestandteilen des zu bilanzierenden Vermögens, bei der Fülle an praktischen Fällen immer wieder zu offenen Fragen kommen, die diese exemplarische Auflistung nicht erschöpfend beantworten kann. Um bei nicht eindeutigen Sachverhalten Zuordnungsfehler zu vermeiden, stellt sich die Forderung nach einer allgemeinen Definition des Begriffes Vermögensgegenstand und eine klare Abgrenzung von materiell zu immateriell.³⁸

Der Begriff Vermögensgegenstand scheint zwar in der tschechischen Rechnungslegungsgesetzgebung an mehreren Stellen³⁹ auf, wo sich jedoch keine exakte Definition des Begriffes oder seiner Bestandteile finden lässt. Zur Ableitung eines allgemeinen Vermögensgegenstandsbegriffes können die vom tschechischen Gesetzgeber mit der Buchführung und Inventarisierung verfolgten Ziele zur Hilfe genommen werden. Dementsprechend ist die Buchführung vollständig nachvollziehbar und richtig zu führen, sodass sie getreu die Tatbestände darstellen, d.h. auch ein getreues Abbild der finanziellen Situation des bilanzierenden Unternehmens zu einem bestimmten Stichtag schaffen. Allerdings sollte der Bestand finanzieller Mittel nicht nur zustandsbezogen bewertet werden, sondern vielmehr gilt, Potentiale vollständig abzubilden, also auch solche Tatbestände, die dem Unternehmen zur Erwirtschaftung künftiger finanzieller Zuflüsse zur Verfügung stehen. Als Vermögen sollten folglich alle Objekte oder Sachverhalte ausgewiesen werden, die sich eignen, künftig direkt

³⁸ Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 282.

³⁹ Insbesondere in § 18 Abs 4 RWG zum Jahresabschluss. Auch jedoch z.B. in § 6 Abs 3, § 8 Abs 4, § 24 Abs 1, § 29 Abs 1 und § 30 Abs 1 RWG.

oder indirekt zum Zufluss finanzieller Mittel oder seiner Äquivalente beizutragen.⁴⁰

Zur Abgrenzung von immateriell zu materiell findet sich lediglich eine Regelung in der Anlage 2 Kontenklasse 0 – Anlagevermögen Art I Abs 3 KtoVO, die wiederum auf die Auflistung der Einzelbeispiele verweist.⁴¹ Auch hier ergibt sich eine Forderung nach einer klaren Abgrenzung für den Fall, dass ein Sachverhalt nicht mehr eindeutig zuordenbar ist.⁴²

3.2.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

3.2.2.1 Forschung und Entwicklung als Bestandteil des immateriellen Anlagevermögens

Die allgemeinen Ansatzvorschriften verweisen stets auf die in Anlage 1 – Kontenklasse 0 KtoVO verankerte Auflistung von Einzelbeispielen. Dazu findet sich die Gruppe „01. Immaterielle Vermögensgegenstände“, die wiederum in neun verschiedene Konten (Konto 010 bis 019) einteilt. Das Konto 012 bezieht sich auf Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten. Die konkrete Regelung zum Ansatz der immateriellen Vermögensgegenstände findet sich in Anlage 2 – Kontenklasse 0 Art VIII KtoVo. Demnach gelten als Bestandteile des immateriellen Anlagevermögens folgende Vermögensgegenstände:

- Errichtungsausgaben, die mit der Gründung eines neuen Unternehmens zusammenhängen,
- Immaterielle Ergebnisse aus Forschungstätigkeiten, die nicht Gegenstand industrieller oder sonstiger bewertbarer Rechte sind und zum Verkauf oder der wiederholten Veräußerung erstellt wurden,
- Software, sofern erworben oder mit dem Ziel selbst erstellt, mit ihr zu handeln,

⁴⁰ Vgl. Kovanicová, D., (Finanzbuchführung), 1997, S. 40.

⁴¹ Vgl. Kapitel 3.2.1.1.

⁴² Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 282.

- Bewertbare Rechte wie beispielsweise Lizenzen, Gegenstände industrieller Rechte, Ergebnisse geistig-schöpferischer Tätigkeit.

Die Aktivierungspflicht von Errichtungsausgaben, die nicht dem Erwerb von sonstigem Anlagevermögen dienen, und von Forschungsergebnissen untermauert laut Klein⁴³ die Schlussfolgerung von Kovanicová⁴⁴, dass Potentiale, die direkt oder indirekt zu dem Zufluss künftiger finanzieller Mittel oder seiner Äquivalente beitragen, ebenfalls zum Vermögen zu zählen sind. Tatsächlich trägt der Gesetzgeber durch die Aufnahme dieser immateriellen Güter dem dynamischen Aspekt einer Bilanz zwar Rechnung. Jedoch nicht in letzter Konsequenz, da er mit der Regelung, dass Ergebnisse aus Forschungstätigkeiten nur dann aktiviert werden dürfen, wenn sie dem Zweck der Wiederveräußerung erstellt wurden, einen großen Bereich von selbst erstellten immateriellen Gütern für den Selbstzweck, die ebenfalls der Erwirtschaftung künftiger finanzieller Mittel dienen können, von der Aktivierung ausschließt.

3.2.2.2 Aktivierungspflicht gemäß Kontierungsverordnung

Gemäß Kontenklasse 0 – Anlagevermögen Art VIII Abs 2 KtoVO gelten Forschungs- und Entwicklungsausgaben als immaterielle Vermögensgegenstände und sind als solche zu aktivieren, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es handelt sich um Ergebnisse erfolgreich durchgeführter Arbeiten aus der Forschung,
- die nicht Gegenstand industrieller und anderer bewertbarer Rechte sind,
- mit dem Ziel erstellt wurden, mit ihnen zu handeln bzw. mit dem Ziel der wiederholten Veräußerung.

Demzufolge sieht der Gesetzgeber eine Aktivierungspflicht für immaterielle Vermögensgegenstände vor, wenn es sich um Ergebnisse aus der Forschung handelt. Da der Gesetzgeber hier lediglich von Forschungsergebnissen spricht,

⁴³ Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 284f.

⁴⁴ Vgl. Kovanicová, D., (Finanzbuchführung), 1997, S. 184.

bleibt unklar, ob Entwicklungsausgaben auch gemeint sind. Verwirrend ist in diesem Zusammenhang, dass in Anlage 3 Art IV Abs 3 JAVO in Verbindung mit der Forderung nach einem Ausweis der gesamten Aufwendungen für Forschung und Entwicklung im Anhang, nicht nur sowohl Forschung sondern auch Entwicklung erwähnt wird und darüber hinaus die Begriffe Forschung und Entwicklung voneinander abgegrenzt werden. Während unter Forschung eine Tätigkeit mit dem Ziel verstanden wird, neue wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse zu erlangen, sieht der Gesetzgeber unter Entwicklung die Anwendung bzw. Verbesserung von bereits Vorhandenem. Diese Definitionen decken sich mit den Begriffsdefinitionen der OECD⁴⁵, geben jedoch mangels zusätzlicher Bestimmungen ein ungenaues Bild über die Aktivierungspflicht solcher Aufwendungen.

3.3 Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung

3.3.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Die grundlegenden Regelungen für die Bewertung finden sich in den §§ 24-28 RWG. Sie legen konkrete Bewertungsgrundsätze, Wertedefinitionen und Bewertungsverfahren fest und enthalten Bewertungsansätze und Vorschriften zur Abschreibung. Diesen Regelungen liegen allgemeine Bewertungsprinzipien zugrunde, die aus formaler Sicht nicht im Rahmen der Bewertungsvorschriften geregelt sind. So sind der Grundsatz der Bewertung⁴⁶ und der Grundsatz der Bilanzidentität⁴⁷ zwar im Allgemeinen Teil des Rechnungswesengesetzes geregelt, bilden jedoch materiell gesehen wichtige Bestandteile der Bewertungsvorschriften⁴⁸. Demnach stellt die Forderung nach Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen ein wichtiges Grundprinzip der Bewertung dar. Das Periodisierungsprinzip⁴⁹ ist im Vierten Teil – Bewertungsmethoden –

⁴⁵ Siehe Kapitel 2.1.

⁴⁶ Siehe § 8 Abs 2 RWG.

⁴⁷ Siehe § 18 Abs 2 RWG.

⁴⁸ Vgl. Ungersbäck, E., (Jahresabschluß Tschechien), 1999, S. 90.

⁴⁹ Siehe § 24 Abs 1 lit a RWG.

festgeschrieben und unterteilt in Buchführungseinheiten, die das System der doppelten Buchführung anwenden (stellt auf Abrechnungsperiode ab) und in jene mit einfachem Buchhaltungssystem (stellt auf Zahlungsdatum ab). Das Prinzip der Unternehmensfortführung ist nicht explizit geregelt, wird jedoch nach tschechischer hM als Grundvoraussetzung der Rechnungslegung angesehen.⁵⁰ Das Prinzip der Einzelbewertung ist ebenfalls nicht im Gesetz normiert, wird allerdings aus der Bewertungskonzeption des RWG abgeleitet.⁵¹ Schließlich sind noch das Grundprinzip der Vorsicht⁵² und das Imparitätsprinzip⁵³ für die Zugangs- und Folgebewertungen als wichtige Grundlage zu beachten.

3.3.2 Zugangsbewertung

Wie bereits die ausdrückliche Festlegung des Grundsatzes der Vorsicht vermuten lässt, darf bei der Erstbewertung von Vermögensgegenständen über die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht hinausgegangen werden.⁵⁴ In der Folge wird nur auf die Bewertung zu Herstellungskosten eingegangen, da Anschaffungskosten für eigenbetriebliche Forschung und Entwicklung unerheblich sind.

Der Umfang der Herstellungskosten ist einerseits im Vierten Teil über Bewertungsmethoden des RWG geregelt und andererseits in der KtoVO. Die Regelungen des RWG sind gemäß § 27 RWG stets im Einklang mit denen der KtoVO anzuwenden. Gemäß den Bewertungsvorschriften des RWG, § 25 Abs 1 lit i RWG, sind selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände zu den Herstellungskosten oder zu den Wiederbeschaffungskosten, falls letztere niedriger sind, zu bewerten. Da es sich bei Ergebnissen aus F&E-Tätigkeiten um Unikate handeln soll, können die Wiederbeschaffungskosten als Vergleichswert

⁵⁰ Vgl. Ungersbäck, E., (Jahresabschluß Tschechien), 1999, S. 88.

⁵¹ Vgl. Klein, L., (Kapitalgeberschutz), 1998, S. 330.

⁵² Siehe § 24 Abs 1 lit a RWG, sowie § 26 RWG.

⁵³ Siehe § 24 Abs 1 lit b RWG.

⁵⁴ Siehe Kontenklasse 0 Art III Abs 9 KtoVO; sowie Kontenklasse 1 Art V Abs 1 KtoVO.

ausgeschlossen werden. Folglich stellt sich lediglich die Frage nach den Ausgaben im Rahmen einer Herstellung, die den Herstellungskosten zugerechnet werden dürfen. Dazu findet sich in der KtoVO die Vorschrift, dass sämtliche direkte Kosten anzusetzen sind. Darüber hinaus können auch unmittelbar mit der Herstellung zusammenhängende indirekte Kosten, falls die Herstellung länger als ein Jahr dauert, einbezogen werden. Als Beispiel werden an dieser Stelle Produktionsregiekosten und indirekte Verwaltungskosten angeführt, jedoch keine weiterführenden Erklärungen gegeben.⁵⁵ § 27 RWG legt fest, dass sämtliche Bestimmungen im Einklang mit den Kontierungsvorgehensweisen zu erfolgen haben.

3.3.3 Folgebewertung

Gemäß § 28 RWG sind sämtliche immaterielle Vermögensgegenstände abzuschreiben. Als Grundlage zur Ermittlung der Abreibungsbeiträge ist ein Abschreibungsplan zu erstellen. Die dazu angewendete Abschreibungsmethode wird selbst bestimmt. Grundsätzlich ist unter Beachtung der betriebsgewöhnlichen Abnutzung abzuschreiben, immaterielle Vermögensgegenstände jedoch sind verteilt über längstens fünf Jahre abzuschreiben.⁵⁶ Anlage 2 – Kontenklasse 0 Art IV KtoVO schränkt die weitgehende Gestaltungsfreiheit des RWG ein und regelt, dass die Abschreibungen indirekt über Wertberichtigungen zu erfolgen haben und dass die Ermittlung der Abschreibungssätze unter Berücksichtigung der zeitlichen Gesichtspunkte, der Nutzungsdauer oder der Leistung erfolgen soll.

Dem Grundsatz der Vorsicht entsprechend ist Vermögen gemäß § 26 Abs 3 RWG um Risiken, Verluste und Entwertungen, die sich auf die Abrechnungsperiode beziehen und bis zum Tag der Bilanzerstellung bekannt geworden sind, zu berichtigen. Sollten diese Gründe entfallen, ist eine Wertaufholung vorzunehmen. Dazu sind zwei Möglichkeiten denkbar, entweder über die aufwandswirksame Bildung eines Korrekturpostens oder die Erfassung am entsprechenden

⁵⁵ Siehe § 25 Abs 4 lit e RWG, sowie Anlage 2 – Kontenklasse 0 Art III Abs 4 KtoVO.

⁵⁶ Siehe § 28 Abs 3 RWG.

Aufwandskonto mit der Gegenbuchung am Wertberichtigungskonto zum Vermögensgegenstand. Die Bildung eines Korrekturpostens hat dann zu erfolgen, wenn die Wertminderung nicht von Dauer ist,⁵⁷ während eine dauerhafte Wertminderung mittels Wertberichtigungskonto zu erfolgen hat und der Abschreibungsplan dementsprechend zu ändern ist. Bei nicht wesentlicher vorübergehender Wertminderung besteht ein Wahlrecht zur Abwertung. Somit ergibt sich eine Abwertungspflicht bei wesentlicher und/oder dauerhafter Wertminderung während bei unwesentlicher/vorübergehender Wertminderung ein Abwertungswahlrecht besteht.

3.4 Ausweis im Jahresabschluss

Das RWG selbst enthält zwar keinerlei Regelung zu Gliederungsvorschriften, verweist jedoch auf die Vorschriften über den Kontenrahmen und die Kontierungsvorgehensweisen,⁵⁸ die sehr detaillierte Vorschriften über die Gliederung der Posten, deren Umfang und inhaltliche Abgrenzungen. Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung selbst bestimmt Anlage 2 Art I Abs 1-3 JAVO, wo sich auch das Gliederungsschema der Aktivseite der Bilanz findet: (A) Ausstehende Einlagen auf das Eigenkapital, (B) Anlagevermögen, (C) Umlaufvermögen und (D) Sonstige Aktiva – Rechnungsabgrenzungsposten.⁵⁹ Gemäß Anlage 2 - Kontenklasse 0 Art I Abs 1 KtoVO teilt sich das Anlagevermögen in materielles, immaterielles Anlagevermögen und Finanzanlagevermögen. Eine generelle Definition, was unter Anlagevermögen zu verstehen ist oder Abgrenzungskriterien finden sich auch an dieser Stelle nicht, sondern ist den in der KtoVO aufgezählten Vermögensgegenständen, die den jeweiligen Gruppen zuzuordnen sind, zu entnehmen. Die meisten Zuordnungen ergeben sich aus der Natur und Art des Vermögensgegenstandes, bei manchen jedoch ist die Zuteilung nicht nachvollziehbar.

⁵⁷ Siehe Anlage 2 – Kontenklasse 0 Art III Abs 11 KtoVO.

⁵⁸ Siehe § 4 Abs 2 RWG.

⁵⁹ Siehe Anlage 2 Art VI-II JAVO.

Wenn F&E-Ausgaben aktiviert werden, findet sich der Betrag in der Aktivseite der Bilanz unter „B.I.2 Immaterielle Vermögensgegenstände aus der Forschung“⁶⁰ ausgewiesen. Erläuterungen finden sich im Anhang,⁶¹ den jedes Unternehmen gemäß Anlage 3 Art III Abs 1 JAVO aufzustellen hat und Informationen über Buchhaltungsmethoden, Bewertungs- und Abschreibungsmethoden auszuweisen hat. Weiters werden in Anlage 3 Art III Abs 2.1.JAVO gezielt Angaben zur Bewertungsmethoden bei selbst erstellten immateriellen Anlagevermögen, die Art und Weise der Ermittlung der Wertberichtigungsposten und die Informationsquelle für die Ermittlung der Höhe gefordert. Darüber hinaus legt der tschechische Gesetzgeber bei den Anhangsangaben besonderes Augenmerk auf das Prinzip der Wesentlichkeit, da in Anlage 3 Art IV JAVO sämtliche Posten anzugeben hat, sofern deren Angabe als wichtig (wesentlich) für die Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage angesehen wird. Anlage 3 Art IV Abs 3.1 b JAVO fordert hier eine genaue Aufstellung des immateriellen Anlagevermögens. Es findet sich jedoch keine Forderung nach Offenlegung von Informationen oder Erklärungen, warum oder ab wann ein Forschungsergebnis als erfolgreich durchgeführt erachtet werden kann.

Werden F&E-Ausgaben nicht aktiviert, sondern als Aufwand verbucht, hat der Anhang gemäß Anlage 3 Art IV Abs 3.7 JAVO sämtliche diesbezügliche Ausgaben offen zulegen. An dieser Stelle findet sich eine Definition und Abgrenzung von Forschung und Entwicklung, die sich inhaltlich mit der der OECD⁶² deckt.⁶³ Diese Definition bietet jedoch auch keine Hilfestellung bei der Frage, ab wann Forschungsergebnisse als erfolgreich durchgeführt betrachtet werden können.

⁶⁰ Siehe Anlage 1, Art IV JAVO.

⁶¹ Der Anhang und dessen Inhalt sind geregelt durch § 18 Abs 3 RWG i.V. Anlage 3 JAVO.

⁶² Vgl. Kapitel 2.1.

⁶³ Vgl. Kapitel 3.2.2.2.

4 Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Schweden

4.1 Grundlagen des Rechnungslegungssystems

Schweden stellt mit seiner großen Anzahl von Konzernen in einem kleinen Heimatmarkt, der unter starkem staatlichem Einfluss steht, eine Besonderheit dar. Grundsätzlich ist das schwedische Rechnungslegungssystem dem kontinentaleuropäischen System zuzuordnen. Die zunehmende Internationalisierung schwedischer Unternehmen und die daraus folgende Öffnung des Wirtschaftsraumes in den letzten Jahrzehnten rückte jedoch das Informationsbedürfnis der Kapitalgeber(innen) bzw. –anleger(innen) vermehrt in den Mittelpunkt und zog somit eine starke Orientierung an dem angloamerikanischen Rechnungslegungssystem nach sich. Die Notwendigkeit, die Kapitalgeber(innen) bzw. –anleger(innen) in einem, vom Staat durch Rechnungslegungsvorschriften beschränkten, Rahmen, mit den relevanten Informationen zu versorgen macht die schwedische Rechnungslegung zu einer interessanten Mischung zwischen kontinentaleuropäischer Rechtsstruktur und angelsächsischen Rechnungslegungsprinzipien⁶⁴. Demnach ergibt sich hier ein Spannungsfeld zwischen Gläubigerschutz und Anlegerschutz.

Das schwedische Rechnungslegungssystem stützt sich auf zwei Säulen: den gesetzlichen Rahmen und den Standards, Richtlinien und Empfehlungen von „freien“ Verbänden und Organisationen. Der gesetzliche Rahmen besteht aus dem Bilanzierungsgesetz (Annual Accounts Act –Arsredovisningslagen 1995:1554 (AL 1995)) und dem Buchhaltungsgesetz (Book-keeping Act - Bokföringslagen 1999:1078 (BL 1999))⁶⁵. Sie unterscheiden sich im Wesentlichen durch den

⁶⁴ Vgl. Rundfelt, R. (Transnational Accounting), 2001, S. 2377.

⁶⁵ Darüber hinaus gibt es zahlreiche weitere Gesetze, die Spezialbereiche regeln, wie bspw. Zusatzbestimmungen für den Jahresabschluss von Versicherungen. Diese Gesetze sind allerdings für die Fragestellung dieser Arbeit nicht relevant und werden daher auch nicht behandelt.

Geltungsbereich. Während das AL 1995 allgemein gültige Bilanzierungsprinzipien für alle Unternehmen(innen) und spezielle Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften enthält, sieht das BL 1999 vereinfachte Regelungen für die Buchführungspflicht für private Unternehmen (bspw. Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Vereine oder Non-Profit-Unternehmen) betreffend vor. Beide Gesetze legen lediglich weit gefasste Rahmenbedingungen fest und enthalten vage gehaltene Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, Formvorschriften und Offenlegungspflichten. Durch die im Buchführungsgesetz kodifizierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) wurden sehr lose Rahmenbedingungen festgelegt, aus denen sich grundsätzlich die Forderung nach vorsichtiger Bewertung ableiten lässt.⁶⁶

Als Reaktion auf die zunehmende Internationalisierung der Unternehmen und deren Zugriff auf internationale Kapitalmärkte wurden den festlegenden Institutionen der US-GAAP (House of GAAP) nachempfundene „freie“ Verbände gegründet, die Empfehlungen zu Rechnungslegungsproblemen erarbeiten sollten. Zu den wichtigsten Vereinigungen zählen: Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) – Vereinigung der öffentlich bestellten Prüfer, Bok Förlings Nämnden (BFN) – das staatliche Amt für Buchführung und Redovisnings Radet (RR) – der Rechnungslegungsrat. Die FAR und die BFN haben im Jahr 1989 einen Grossteil ihrer Kompetenzen an den RR abgegeben, dessen Unabhängigkeit durch Miteinbeziehung von Industrie und Wirtschaftstreuhänder verstärkt werden sollte. Diese Mischung aus Staat, Industrie und befugte Prüfer sollte mehr einen „Rat der Experten“ ergeben und nicht eine Interessensvertretung im herkömmlichen Sinn darstellen.⁶⁷ Diese früheren Empfehlungen und entwickelten Richtlinien der RR haben sich teilweise aus der Bilanzierungspraxis entwickelt, die in Schweden eine bedeutende Rolle spielt. Später wurde die Entwicklung von Empfehlungen und Standards stark von den IAS/IFRS beeinflusst. Trotzdem spielt der Praxisbezug noch immer eine bedeutende Rolle und spiegelt somit die stark konsensbezogene schwedische Einstellung zu Konflikten wider und ermöglicht eine sehr hohe

⁶⁶ Vgl. Burgdorf, R., (Schwedische Rechnungslegung), 1994, S. 459.

⁶⁷ Vgl. Heurlin, S./ Peterssohn, E., (Sweden), 2003, Ch. 17.06.

Flexibilität, da sehr rasch auf veränderte Rahmenbedingungen eingegangen werden kann. Die starke Orientierung an den IAS/IFRS erklärt sich durch die Vorschrift, dass an einer Börse innerhalb der EU notierte Unternehmen seit 2005 den Jahresabschluss gemäß IAS/IFRS zu erstellen haben.⁶⁸ Durch diesen Einfluss bewegt sich das Rechnungslegungssystem zwar weg von der Flexibilität hin zur Kodifizierung, bleibt dennoch verglichen mit anderen Rechnungswesensystemen weiterhin sehr flexibel und kann auf Änderungen rasch reagieren.⁶⁹

4.2 Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz

4.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

4.2.1.1 Ansatzvoraussetzungen gemäß Annual Accounts Act

Die Regelungen der Gesetze gestalten sich auf mehreren Gebieten eher allgemein. Somit finden sich weder klare Definitionen noch Ansatzkriterien für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens. Eine sehr allgemein gehaltene Vorschrift zum Ansatz von Vermögensgegenständen findet sich im AL 1995,⁷⁰ die festlegt, dass alle Vermögenswerte in die Bilanz aufzunehmen sind. Eine weitere sehr weit gefasste Regelung legt fest, dass als Vermögen solches gilt, das sich für länger als ein Jahr zur regelmäßigen Nutzung im Unternehmen befindet. Eine negative Abgrenzung an dieser Stelle ist zu Umlaufvermögen und zu geringwertigen Wirtschaftsgütern festgelegt.⁷¹ Weiters dürfen Ausgaben zur Gründung, Kapitalerhöhung und Verwaltung des Unternehmens nicht als Vermögenswert angesetzt werden.⁷²

In Ermangelung einer Spezifizierung der abstrakt aktivierbaren Vermögenswerte sind als Basis für Interpretationen der allgemeinen Regelungen die im AL 1995

⁶⁸ Siehe IAS 27.

⁶⁹ Vgl. Rundfelt, R. (Transnational Accounting), 2001, S. 2351.

⁷⁰ Siehe Kapitel 3 § 1 AL 1995.

⁷¹ Siehe Kapitel 4 § 1 AL 1995.

⁷² Siehe Kapitel 4 § 2 AL 1995.

normierten Bilanzierungsgrundsätze wichtig. Sie stellen den Rahmen dar, innerhalb dessen sich die Frage der Bilanzierungsfähigkeit klären lässt und werden durch Empfehlungen und Rechtssprechung konkretisiert. Neben den wesentlichen Grundsätzen der Vorsicht, Einzelbewertung, Kontinuität und Periodenabgrenzung ist auch der Grundsatz der Unternehmensfortführung zu nennen. Letzter wurde nicht nur gesetzlich verankert, sondern ist in Schweden auch für Jahresabschlüsse, die zu Liquidierungszwecken erstellt werden, verpflichtend. Dies beruht auf einer Rechtssprechung aus dem Jahr 1984, wonach ein Unternehmen, das sich in Konkurs befand, laut Obersten Gericht auch die Ausgaben für Forschung und Entwicklung aktivieren darf, solange eine Möglichkeit besteht, diese am Markt erfolgreich zu verwerten.⁷³

4.2.1.2 Empfehlungen zu den Ansatzvoraussetzungen

In der derzeit gültigen Fassung des AL 1995 wurde in Anlehnung an die EG-Richtlinien der Leitsatz des „True and fair view“ aufgenommen. Kapitel 2 § 3 AL 1995 normiert diese Vorgabe mit „rättvisande bild“, das übersetzt „ein faires Bild“ heißt. Somit ist diese Rahmenbedingung sehr weit gefasst und es wird in Kapitel 2 § 2 AL 1995 und in Kapitel 4 § 2 BL 1999 die Einhaltung der „god redovisningssed“ - Grundsätze ordentlicher Bilanzierungspraxis (GoB) gefordert. Diese GoB, die in Empfehlungen und Richtlinien niedergeschrieben wurden, nehmen eine besondere Stellung in der schwedischen Rechnungslegung ein. Sie werden überwiegend von den „freien“ Verbänden entwickelt, entstehen aus der Bilanzierungspraxis oder aus einer Kombination der beiden. Sie werden allgemein anerkannt und dürfen angewendet werden, obwohl sie teilweise den gesetzlichen Bestimmungen widersprechen (bspw. Abschreibung des Firmenwerts).⁷⁴ Diese Empfehlungen und Richtlinien können Anerkennung finden, indem sie von einer großen Anzahl von Buchführungseinheiten (...*“by a qualitively representative sample of companies“*⁷⁵...) eingehalten werden. In diesem Fall werden sie zu

⁷³ Vgl. Rundfelt, R., (Transnational Accounting), 2001, S. 2383.

⁷⁴ Vgl. Burgdorf, R., (Schwedische Rechnungslegung), 1994, S. 452.

⁷⁵ Vgl. Rundfelt, R., (Transnational Accounting), 2001, S. 2351.

bindenden Regelungen, die von allen Unternehmen einzuhalten sind. Die Abgrenzung von rat gebenden zu bindenden Empfehlungen und Richtlinien ist nicht immer klar gezogen, daher ist es teilweise schwierig den Unterschied festzustellen. Die für diese Arbeit maßgebliche Regelungen bzw. Empfehlungen sind jedoch eindeutig bindend für alle Unternehmen. In der sehr großen teilweise unübersichtlichen Auswahl an Empfehlungen und Richtlinien findet sich keine, die sich speziell mit der abstrakten Ansatzfähigkeit von Vermögensgegenständen beschäftigt.⁷⁶

4.2.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

4.2.2.1 Aktivierungswahlrecht gemäß Annual Accounts Act

Obwohl zu allgemeinen Definitions- und Ansatzfragen von Vermögensgegenständen sowohl die Gesetze als auch die Empfehlungen nur sehr vage Formulierungen enthalten, wird der Ansatz von F&E-Ausgaben durch Vorschriften im Gesetz und bindenden Empfehlungen sehr detailliert geregelt. Der schwedische Gesetzgeber sieht für F&E-Ausgaben ein Aktivierungswahlrecht vor und stellt dabei die Voraussetzung, dass ein wesentlicher Wert für die Zukunft eines Unternehmens vorliegt, in den Mittelpunkt. Gemäß Kapitel 4 § 2 AL 1995 dürfen Aufwendungen für F&E-Tätigkeiten und ähnliche Tätigkeiten aktiviert werden, wenn sie einen erheblichen künftigen Wert für das Unternehmen darstellen. Als ähnliche Tätigkeit wird bspw. Mitarbeiter-Training gesehen. Das Gesetz selbst sieht keine weiteren Erläuterungen zu dieser Regelung vor, ab wann ein erheblicher Wert vorliegt oder Ausführungen über ähnliche Tätigkeiten. Dazu haben sich zwei Empfehlungen entwickelt, die vertiefende Ausführungen zur Aktivierung von F&E-Ausgaben enthalten.⁷⁷

⁷⁶ Vgl. Rundfelt, R., (Transnational Accounting), 2001, S. 2382.

⁷⁷ Siehe R 1, Rechenschaftsberichte über Forschungs- und Entwicklungskosten, sowie RR 15 Intangible assets.

4.2.2.2 Empfehlungen zum Aktivierungswahlrecht

Zur Regelung der Aktivierung von F&E-Ausgaben gibt es folgende Empfehlungen:

- R 1: Rechenschaftsberichte über Forschungs- und Entwicklungskosten, entwickelt vom Amt für Buchhaltung, 1988.
- RR 15: Immaterielle Vermögensgegenstände, entwickelt vom Rechnungslegungsrat in Anlehnung an die Bestimmungen der IAS, 2001.

Die Regelung R 1 ist für alle Unternehmen bindend. Es gibt jedoch seit 2001 die Einschränkung, dass Unternehmen bei freiwilliger Anwendung der RR 15, die R 1 nicht mehr anwenden müssen.⁷⁸ Dies trifft EU-börsennotierte Unternehmen seit 2005 jedenfalls, da sie mit der Bilanzierung gemäß IAS 38 den Anforderungen der RR 15 weitgehend entsprechen. Die Empfehlung R 1 wurde entwickelt, weil sowohl von den Mitgliedern der freien Verbände als auch aus der Bilanzierungspraxis die Anregung kam, dass in F&E-Ausgaben wichtiges Zukunftspotential gesehen werden sollte.⁷⁹ Punkt 9 der R 1 enthält eine Definition, die sich an die der IAS 38 und den Richtlinien der OECD⁸⁰ orientiert und trennt ebenfalls in Grundlagenforschung, angewandte Forschung und Entwicklung. Punkt 10 der R 1 regelt eine eindeutige Abgrenzung zur laufenden Weiterentwicklung, indem Kosten der laufenden Erhaltung von existierenden Produkten, Prozessen, Systemen oder Aufwendungen geringfügiger Modifikationen nicht zu den F&E-Tätigkeiten zu zählen ist.

Eine Aktivierung kann gemäß Punkt 12 und 13 des R 1 nur vorgenommen werden, wenn folgende Ansatzkriterien erfüllt sind:

⁷⁸ Das Plenum des Amtes für Buchführung hat am 19.2.2001 entschieden, dass Unternehmen selbst entscheiden können, ob Empfehlung R 1 oder RR 15 angewendet wird, jedoch gibt das Plenum des Amtes für Buchführung der Empfehlung RR 15 den Vorzug.

⁷⁹ Siehe Punkt 1 R 1.

⁸⁰ Vgl. Kap. 2.1.

1. Die F&E-Tätigkeiten sollen dazu dienen, die Wettbewerbsfähigkeit am Markt zu erhalten und in diesem Zusammenhang künftige Einnahmen bzw. Kosteneinsparungen identifizierbar.
2. Die Kosten sollen klar abgrenzbar und zurechenbar sein.
3. Es muss eine beabsichtigte Anwendung der Ergebnisse der F&E-Tätigkeiten nachgewiesen werden.
4. Das Ergebnis der F&E-Tätigkeit soll für den Verkauf oder für eine bestimmte Anwendung im eigenen Geschäftsbetrieb bestimmt sein.
5. Es müssen genügend Ressourcen vorhanden sein, um die beabsichtigte F&E-Arbeit auch zu Ende führen zu können.

Ausgaben der Grundlagenforschung sind zwar nicht explizit von der Aktivierung ausgeschlossen, wenn man jedoch den Wortlaut des Punkt 13.3. R 1 betrachtet, nachdem eine bestimmte Anwendung nachgewiesen werden soll, ergibt sich der Schluss, dass Grundlagenforschung nicht geeignet ist, in die Bilanz aufgenommen zu werden. Im Übrigen hat der Unternehmer, wenn diese Kriterien erfüllt sind, das Wahlrecht, seine F&E-Ausgaben zu aktivieren.⁸¹

Die Empfehlung RR 15, die speziell im Hinblick auf internationale Harmonisierung und Adaptierung der IAS/IFRS erstellt wurde und gemäß des Entschlusses des Plenums des Amtes für Buchführung vom 19.2.2001 künftig der Vorzug gegeben werden sollte, entsprechen inhaltlich fast zur Gänze der Empfehlung R 1. Ein wesentlicher Unterschied allerdings stellt das im RR 15 geforderte Ansatzverbot für Kosten der Forschungstätigkeiten dar. Sie werden in Anlehnung an IAS 38 ausdrücklich vom Aktivierungswahlrecht ausgeschlossen. Abgesehen davon enthält RR 15 dieselben Ansatzkriterien, daher werden sie an dieser Stelle nicht nochmals wiederholt.

⁸¹ Vgl. Rundfelt, R., (Transnational Accounting), 2001, S. 2387.

4.3 Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung

4.3.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Wie bereits bei den Regelungen zur Ansatzfähigkeit aufgezeigt, enthält das schwedische Gesetz wenige und nur sehr allgemein gehaltene Bewertungsgrundsätze und überließ Spezifikationen der Bilanzierungspraxis, aus der sich in Zusammenarbeit mit den freien Verbänden Empfehlungen im Rahmen der GoB entwickelten, die Bewertungsfragen zu den einzelnen Posten lösen. So findet sich als Bewertungsgrundlage im AL 1995 die Vorschrift, dass Anlagevermögen zum Anschaffungswert zu bewerten ist, wobei der Begriff in Anschaffungswert für erworbene Güter und für selbst erstelltes Vermögen⁸² unterteilt.⁸³ Diesbezüglich enthält § 15 BL 1999 eine Aufzählung der Kosten, die den Herstellungskosten zugerechnet werden dürfen: Direkte Material- und Lohnkosten (inklusive der Sozialversicherungsbeiträge), ein angemessener Anteil der Fertigungsgemeinkosten und die Aufwendungen für Abschreibungen des Anlagevermögens, das zur Herstellung benutzt wird. Eine Neubewertung des Anlagevermögens ist in Ausnahmefällen erlaubt. Was der Gesetzgeber unter Ausnahmefällen versteht, wird jedoch nicht erläutert sondern wiederum den Regelungen der GoB überlassen.

4.3.2 Zugangsbewertung

Der Wert, zu dem F&E-Ausgaben in der Bilanz angesetzt werden darf, wird in Punkt 15 R 1 insofern geregelt, als dass es einen Verweis auf § 15 BL 1999 gibt. Dementsprechend dürfen die direkten Kosten herangezogen, ein angemessener Zuschlag der Fertigungsgemeinkosten und die Abschreibungsbeträge des zur Herstellung benutzten Anlagevermögens. Verwaltungs- und Verkaufskosten sowie Fremdkapitalzinsen sind zwar gemäß BL 1999 nicht mit einzubeziehen, Punkt 11b R 1 erlaubt jedoch angemessene Teile der Administrationskosten.

⁸² Zum besseren Verständnis wird in der Folge der Begriff Anschaffungswert für selbst erstelltes Vermögen durch Herstellungskosten ersetzt.

⁸³ Vgl. Burgdorf, R., (Schwedische Rechnungslegung), 1994, S. 461.

Punkt 11a R 1 empfiehlt auch zugekaufte Forschungsdienste dem Anschaffungswert zuzurechnen. Da in Schweden staatliche Zuwendungen und vergünstigte Kredite bei F&E-Tätigkeiten eine große Rolle spielen, wird durch Punkt 21f R 1 geregelt, dass der aktivierte Wert die Summe des gewährten Kredits abzüglich fälliger Zinsen nicht überschreiten darf. Weiters dürfen die aktivierten F&E-Ausgaben den Betrag nicht überschreiten, den man künftig als Ertrag erwartet oder als Kosteneinsparungen ansetzen würde. Es dürfen dazu auch nur Aufwendungen des letzten Jahres genommen werden. Kosten aus früheren Jahren sind als Aufwand zu verbuchen. Somit wird das Ausmaß der einzubeziehenden Kosten nicht streng geregelt, dafür werden jedoch eindeutige Bewertungsobergrenzen gesetzt.

Die Unterschiede der Regelungen RR 15 zu R 1 sind wiederum geringfügig. Die Empfehlung RR 15 sieht keine Vorschrift bzw. Bewertungsobergrenze in Verbindung mit staatlichen Förderungen und begünstigten Krediten vor, verwendet jedoch in Hinblick auf internationale Vergleichbarkeit ebenfalls den Begriff „Herstellungskosten“, was sich wiederum durch die starke Orientierung an den IAS/IFRS erklären lässt.

4.3.3 Folgebewertung

Die planmäßige Abschreibung ist grundsätzlich in den Gesetzen⁸⁴ geregelt und weiterführende Vorschriften finden sich in den Empfehlungen R 1 und RR 15. Grundlegend ist aktiviertes Anlagevermögen jährlich mit dem angemessenen Betrag abzuschreiben, mindestens jedoch zu einem Fünftel. Die Empfehlung R 1 erlaubt jedoch eine kürzere Periode, wenn die erwartenden Mehreinnahmen bzw. Kosteneinsparungen für einen geringeren Zeitraum geschätzt werden. Als Abschreibungsprinzip soll gemäß Punkt 17 R 1 die lineare Methode gewählt werden, es kann jedoch ausnahmsweise bei Vorliegen wichtiger Gründe eine andere Methode angewendet werden. Diese muss jedoch für die gesamte Abschreibungsperiode beibehalten werden. Punkt 20 R 1 legt fest, dass die

⁸⁴ Siehe Kapitel 4 § 4 AL 1995 sowie § 17 BL 1999.

Aktivierungskriterien am Ende jedes Jahres überprüft werden sollen und bei Wegfall eine gänzliche oder teilweise außerplanmäßige Abschreibung der aktivierten Kosten vorgenommen werden muss. Teilweise Abschreibung soll dann erfolgen, wenn die erwartenden Einnahmen oder Kosteneinsparungen hinter den Erwartungen geblieben sind und die Aktivierungskosten unterschreiten. Die im Gesetz grundsätzliche Möglichkeit, Anlagevermögen aufzuwerten, ist für die aktivierten F&E-Ausgaben ausdrücklich untersagt.

Die Abschreibungsregelungen der RR 15 decken sich ebenfalls weitgehend mit denen der R 1. Die Nutzungsdauer betreffend enthalten sie die detaillierte Regelung, dass eine Höchstnutzungsdauer von 20 Jahren angenommen wird. Dies wird als widerlegbare Vermutung angesetzt und muss bei Überschreiten sachlich gerechtfertigt werden. Für zu aktivierende F&E-Tätigkeiten, die noch nicht abgeschlossen sind und für bereits aktivierte F&E-Ausgaben mit Nutzungsdauer länger als 20 Jahre, wird ein Neubewertungstest, der nach R 1 nur empfohlen wird, vorgeschrieben. Als Neubewertungswert soll ein Wert herangezogen werden, der „dem tatsächlichen zuverlässigen und beständigem Wert entspricht“.⁸⁵ Das wirft wiederum die Problematik auf, dass für F&E-Ausgaben dieser Wert schwer zu ermitteln sein wird.

4.4 Ausweis im Jahresabschluss

Die schwedische Rechnungslegung lässt bei der Frage der bilanziellen Behandlung der F&E-Ausgaben einen großen Spielraum, der sich jedoch nicht bei den Ausweisvorschriften zeigt. Der Unternehmer hat unabhängig von der gewählten Bilanzierungsform nicht nur umfassende Angaben zu Zahlen und Fakten zu machen, er hat auch Motive und Entscheidungsgrundlagen darzulegen. Gemäß Kapitel 3 § 3 AL 1995 sind F&E-Aufwendungen, die aktiviert werden, in der Bilanz unter Anlagevermögen – Immaterielles Anlagevermögen - Aktivierte F&E-Ausgaben auszuweisen. Weiters sind aufgrund der geringen Regelungsintensität des schwedischen Rechnungslegungssystems und den daraus

⁸⁵ Siehe Kapitel 4 § 6 AL 1995.

resultierenden Freiraum für Unternehmer(innen) bei Bilanzierungsfragen, detaillierte Informationen zu Bewertung und Erläuterungen erforderlich. Es sind begleitend zur Bilanz und zur Gewinn- und Verlustrechnung ein Anhang, eine Kapitalflussrechnung, eine Wertschöpfungsrechnung, eine Segmentberichtserstattung, ein Lagebericht und unter manchen Umständen ein Informationsblatt über Auswirkungen auf die Umwelt zu veröffentlichen.

Informationen zu F&E-Tätigkeiten finden sich vor allem im Anhang⁸⁶, der im Falle einer Aktivierung sämtliche Informationen über Ansatzkriterien, Bewertung der Herstellungskosten, Abschreibungsdauer und -methode sowie eventuelle staatliche Förderungen oder Kredite und deren Konditionen zu enthalten hat. An dieser Stelle sollen auch Investitionen, die den F&E-Tätigkeiten dienen (bspw. Laborausrüstung) angeführt werden. F&E-Tätigkeiten, die als Aufwand erfasst werden, sollen, sofern deren Umfang nicht eindeutig der Gewinn- und Verlustrechnung zu entnehmen ist, hinsichtlich der Höhe und Wesentlichkeit im Anhang ausgewiesen werden.⁸⁷

⁸⁶ Der Anhang allgemein und die zu enthaltenden Angaben sind in Kapitel 5 AL 1995 geregelt und die speziellen Informationserfordernisse zu F&E finden sich in den Empfehlungen R 1 und RR 15.

⁸⁷ Siehe Punkt 27 R 1.

5 Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben in Österreich

5.1 Grundlagen des Rechnungslegungssystems

Österreichs Rechnungslegungsvorschriften sind geprägt vom Gedanken des Gläubigerschutzes. Dementsprechend werden die Vorgaben der Vierten EG-Richtlinie über den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften,⁸⁸ die in den Artikeln 9 und 10⁸⁹ Wahlrechte bezüglich der Aktivierung von immateriellen Anlagevermögen vorsehen, vom österreichischen Gesetzgeber vorsichtig interpretiert. Das mit dem EstG 1988 eingeführte und im Unternehmensgesetzbuch (UGB) verankerte Ansatzverbot für selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände im Anlagevermögen⁹⁰ wurde unverändert beibehalten.

Allerdings wirft dieses ausdrückliche Ansatzverbot und umgekehrt die Ansatzpflicht für alle anderen immateriellen Vermögensgegenstände eine Reihe von Zweifel- und Abgrenzungsfragen auf, da es weder eine Definition für den Begriff Vermögensgegenstand noch Legaldefinitionen zu „immateriell“ bzw. „unkörperlich“ gibt.⁹¹ Darüber hinaus gibt es keine explizite Regelung zur zentralen Frage bezüglich der Bilanzierung von F&E-Ausgaben. Offen bleibt somit, ob Ergebnisse aus F&E-Tätigkeiten als immaterielle Vermögensgegenstände qualifiziert werden können. Um sich der Lösung dieser Fragestellung anzunähern, bedarf es der Zuhilfenahme der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung (GoB) und der Generalnorm, die die Grundpfeiler

⁸⁸ Vierte Richtlinie des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen vom 25. Juli 1978, 78/660/EWG, ABI 78/L 222/0011.

⁸⁹ Die vierte EG-Richtlinie führt zwei Gliederungsschemata (Artikel 9 und 10) an, zwischen denen gewählt werden kann. Die hier relevanten Regelungen bezüglich immaterielle Anlagewerte sind identisch.

⁹⁰ Siehe § 197 Abs 2 UGB.

⁹¹ Vgl. Hofians, R., (Immaterielle Vermögensgegenstände), 1992, S. 1.

der österreichischen Rechnungslegung darstellen, und der in der handelsrechtlichen Literatur entwickelten Aktivierungskonzeption. Da man bei einer solchen Annäherung auf Interpretationen allgemeiner Aussagen angewiesen ist, sollte man sich den Grundgedanken, der den rechtlichen Rahmenbedingungen zugrunde liegt, ansehen.

In Österreich herrscht absoluter Vorrang des Gläubigerschutzes. Der Gläubiger ist als Fremdkapitalgeber in erster Linie an einem sicheren Fortbestand eines Unternehmens und dessen Liquidität interessiert. Darüber hinaus sollte im Fall einer Auflösung eines Unternehmens ein möglichst hohes Schuldendeckungspotential zum Schutz der Gläubiger als Geldgeber gewährleistet sein. Der Jahresabschluss als Informationsinstrument soll nicht nur das Ausmaß der Sicherung bzw. Gefährdung von Forderungen sichtbar machen, sondern auch als Grundlage in Bezug auf weiteres Engagement im Unternehmen dienen.⁹²

Dabei kommt es zum Konflikt zwischen der Bewertung des Vermögens unter Zugrundelegung von Liquidationswerten und der geforderten Anwendung des Going-Concern-Prinzips. Zudem ist ein Unternehmen bei Überschuldung auf eine positive oder negative Fortführungsmöglichkeit zu untersuchen, da künftige Gewinne eine Überschuldung ausgleichen können. Immateriellen Vermögensgegenständen kommt in diesem Zusammenhang besonders große Bedeutung zu, da einerseits deren Ansatz und Bewertung erste Anzeichen einer Überschuldung vertuschen kann.⁹³ Andererseits können insbesondere Forschungs- und Entwicklungsergebnisse einen großen Einfluss auf künftige Gewinne und somit einer positiven Fortführungsbetrachtung haben.

⁹² Vgl. Seicht, G., (Gläubigerschutz), 1993, S. 3.

⁹³ Vgl. Frick, W., (Insolvenzgefährdung), 1993, S. 44.

5.2 Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz

5.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

5.2.1.1 Überblick

Um eine zulässige Erfassung von Änderungen im Betriebsvermögen in der Bilanz zu gewährleisten, ist zunächst die Frage zu klären, ob ein Objekt oder ein bestimmter Vorgang geeignet ist, dem Grunde nach in der Bilanz aufgenommen zu werden. Zur Klärung der Bilanzierungsfähigkeit werden Vermögensgegenstände anhand von verschiedenen Kriterien in zwei Stufen auf ihre abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit⁹⁴ überprüft. Trotz der maßgeblichen Bedeutung des Begriffes „Vermögensgegenstand“, wurde bis heute keine gesetzliche Definition ausformuliert. Es handelt sich somit um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Auslegung unter Berücksichtigung der Generalnorm und der GoB zu erfolgen hat.⁹⁵ Dieser Umstand bietet ein weites Feld für unterschiedliche Theorien,⁹⁶ die seit Jahrzehnten in der handelsrechtlichen Literatur diskutiert werden. Trotz kontroverser Ansichten zur Aktivierungskonzeption haben sich im Laufe der Zeit zwei Abgrenzungsmerkmale durchgesetzt, über die heute weitgehend Einigung herrscht. Anhand dieser Kriterien, die sich aus der Rechtsprechung und aus der Diskussion in der handelsrechtlichen Literatur entwickelt haben, kann das Vorliegen eines Vermögensgegenstandes überprüft werden.⁹⁷ Dabei handelt es sich um die Merkmale selbständige Verkehrsfähigkeit und Wirtschaftlicher Wert.⁹⁸

⁹⁴ Die Unterscheidung in abstrakte und konkrete Aktivierungsfähigkeit wurde erstmals von Mutze, O., (Aktivierung), 1960, S.25, verwendet und entspricht heute der hM; vgl. v.Keitz, I., (Internationale Rechnungslegung), 1997, S. 17.

⁹⁵ Vgl. Dawo, S., (Immaterielle Güter), 2003, S. 51.

⁹⁶ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 27.

⁹⁷ Vgl. Heinen, E., (Handelsbilanzen), 1986, S. 190.

⁹⁸ Vgl. Freericks, W., (Bilanzierungsfähigkeit), 1976, S. 141-156.

5.2.1.2 Selbständige Verkehrsfähigkeit

Dieses Kriterium wurde in den 70er Jahren entwickelt und wird seit dem in der handelsrechtlichen Literatur diskutiert. Aufgrund des in der österreichischen Rechnungslegung vorherrschenden Gläubigerschutzgedankens wird dieses Merkmal unter dem Aspekt einer verhältnismäßig restriktiven Auslegung untersucht. Ausgehend vom Schutzgedanken im Zerschlagungsfall eines Unternehmens wird ein hohes Schuldendeckungspotential angestrebt, das im Konkursfall möglichst viele Gegenstände ausweisen soll, die konkret einzelveräußerbar sind.⁹⁹ Demnach muss ein Gegenstand einzeln übertragbar sein, d.h. er soll selbständig im Handels- und Rechtsverkehr auftreten können.¹⁰⁰ Gemäß dieser engsten Interpretation der selbständigen Übertragbarkeit handelt es sich ausschließlich dann um einen Vermögensgegenstand, wenn er aus der Bilanz ausgeschieden und übertragen werden kann, ohne dass weitere Wirtschaftsgüter oder sogar das gesamte Unternehmen aufgegeben werden müssten.¹⁰¹ Das Einzelgut muss demnach einzeln übertragbar, veräußerbar, umsatzfähig und handelsfähig sein.¹⁰²

Allerdings wird diese sehr restriktive Voraussetzung der konkreten Einzelveräußerbarkeit in der handelsrechtlichen Literatur zu Recht kritisiert, da sie durch gesetzliche Bestimmungen aufgeweicht wird. So sieht der österreichische Gesetzgeber einerseits den Ansatz von Vermögensgegenständen vor (Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen¹⁰³), die dem Kriterium der konkreten Einzelveräußerbarkeit nicht standhalten würden. Andererseits kodifiziert er das Prinzip der Unternehmensfortführung,¹⁰⁴ das zwar unter dem Titel „Bewertungsvorschriften“ zu finden ist und dessen Geltung folglich nur für die

⁹⁹ Vgl. Dawo, S., (Immaterielle Güter), 2003, S. 56.

¹⁰⁰ Vgl. Freericks, W., (Bilanzierungsfähigkeit), 1976, S. 142.

¹⁰¹ Vgl. Müller-Dahl, F.-P., (Handelsrechtliche Bilanzierungsfähigkeit), 1979, S. 89.

¹⁰² Vgl. Hofians R., (Immaterielle Vermögensgegenstände), 1992, S. 13.

¹⁰³ Siehe § 224 Abs 2 UGB.

¹⁰⁴ Siehe § 201 Abs 1 Z 2 UGB.

Bewertung angenommen werden könnte, es aber dem Rechenschaftszweck eines Jahresabschlusses widersprechen würde, wenn der Ansatz gegensätzlich zur Bewertung von Vermögensgegenständen behandelt wird.¹⁰⁵ Die Fortführungsprämisse wirft ein neues Licht auf den Ansatz und die Entwicklung von Vermögen. Diesen Überlegungen folgend ergibt sich eine weiter gefasste Interpretation des Kriterium: die abstrakte Verkehrsfähigkeit, nach der ein Gut lediglich seiner Natur nach einzeln übertragbar sein muss.¹⁰⁶ Es kommt nicht mehr auf eine tatsächliche Übertragung an, sondern die theoretische Möglichkeit zur Veräußerung reicht bereits, um ein Gut als Vermögensgegenstand zu qualifizieren. Daher ist es möglich, den allgemeinen Aktivierungsvoraussetzungen des UGB zu entsprechen, die eine Aktivierung für Konzessionen, gewerblichen Schutzrechten und ähnlichen Rechten vorsehen. Außerdem erlaubt diese Auslegung auch den Ansatz von Vermögen mit Zukunftspotential.

Bei der Untersuchung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit von F&E-Ausgaben muss man F&E-Tätigkeiten getrennt betrachten. Zunächst kann eine selbständige Verkehrsfähigkeit von Ausgaben für Forschungstätigkeiten verneint werden, da sich lediglich allgemeine Erkenntnisse, deren Ergebnisse in der Regel nicht am Absatzmarkt angeboten werden und daher auch nicht in Erlöse umgewandelt werden können. Weder die Gewinnung von Wissen noch daraus resultierende allgemeine Erkenntnisse lassen sich im üblichen Geschäftsverkehr einzeln übertragen oder veräußern. Daher kann auch keine Umsatzfähigkeit und Handelsfähigkeit angenommen werden. Die Voraussetzungen können sich jedoch ändern, wenn ein Patent für ein Ergebnis von Forschungstätigkeit erteilt wird.¹⁰⁷ Dadurch entfaltet sich eine Selbständigkeit und folglich ist die geforderte eigenständige Verkehrsfähigkeit möglich. In diesem Fall ist ein fiktiver Erwerber

¹⁰⁵ Vgl. Kussmaul, H., (Bilanzierungspflicht), 1995, S. Rn. 386, von Keitz, I., (Internationale Rechnungslegung), (1997), S. 22.

¹⁰⁶ Vgl. Hofians, R., (Immaterielle Vermögensgegenstände), 1992, S. 14; von Keitz, I., (Immaterielle Rechnungslegung), 1997, S. 23; Dawo, S., (Immaterielle Güter), 2003, S. 57.

¹⁰⁷ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 32.

denkbar und somit wird dem Kriterium Handels- und Umsatzfähigkeit entsprochen.

Im Gegensatz zu Forschungstätigkeiten existieren bei Neu- oder Weiterentwicklungen konkrete Zielsetzungen hinsichtlich praktischer Anwendbarkeit. Solche Entwicklungsprozesse vollziehen sich meist im Rahmen von Projekten, die hinsichtlich ihrer sachlichen, zeitlichen und finanziellen Dimension abgegrenzt werden. Das erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass Ausgaben zurechenbar und abgrenzbar werden. Bei Ergebnissen aus Entwicklungstätigkeiten handelt es sich meist um verbesserte oder neu entwickelte Produkte, Materialien, Verfahren oder Systeme, die materiell greifbar und aufgrund der Abgrenzbarkeit ihrer Ausgaben auch messbar sind. Weiters können sie als selbständige Einheit betrachtet werden, die zumindest ihrer Natur nach übertragbar sind. Am Absatzmarkt kann daher ein „fiktiver“ Erwerber angenommen werden, der ein fiktives Entgelt ansetzen würde. Somit könnte in zu überprüfenden Einzelfällen eine selbständige Verkehrsfähigkeit zutreffen, bei Patenterteilung jedoch ist jedenfalls von selbständiger Verkehrsfähigkeit auszugehen.¹⁰⁸

5.2.1.3 Wirtschaftlicher Wert

Dieses Kriterium ist durch seinen Zukunftsbezug charakterisiert. Es muss am Bilanzstichtag ein über das laufende Geschäftsjahr hinausreichender Wert vorhanden sein.¹⁰⁹ Es wird von einem künftigen Nutzenpotential ausgegangen. Da Bewertungen, die mit künftigen Ereignissen verbunden sind, grundsätzlich schwer objektivierbar sind, lässt dieses Merkmal eine Vielzahl von Interpretationen des Begriffes „wirtschaftlicher Nutzen“ zu. Vom Gläubigerschutzgedanken ausgehend wird ein künftiger Nutzen angenommen, wenn ein Gut die Eignung als Haftungsvermögen im Konkurs- bzw. Liquidationsfall aufweist. Die zunehmende Betonung der Fortführungsprämisse verleiht diesem Kriterium mehr Bedeutung

¹⁰⁸ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 32f.

¹⁰⁹ Vgl. Freericks, W., (Bilanzierungsfähigkeit), 1976, S. 145.

und erfordert eine weitere Auslegung. Auf dieser Basis und beziehungsweise auf die Ertragssituation ist die vermutliche Eignung des Gutes zur künftigen Gewinnerzielung wesentlich und wird daran gemessen.¹¹⁰

Generell wird von zukünftigem Nutzenpotential ausgegangen, wenn ein Vermögensgegenstand entsprechend seiner Zwecksetzung im Rahmen der betrieblichen Leistungserstellung genutzt wird und es sich um keine Fehlinvestition handelt. Da allerdings auch eine Fehlinvestition in der Zukunft veräußerbar sein kann, birgt diese Orientierung Ungenauigkeiten. Es ergibt sich eine erhebliche Bandbreite dieses Nutzens.¹¹¹

Die Frage nach der Annahme eines künftigen wirtschaftlichen Wertes von F&E-Tätigkeiten beantwortet sich insofern von selbst, da ein Unternehmen mit Zielsetzung Produkte oder Verfahren neu- oder weiterzuentwickeln ohnehin von einer Verbesserung der Situation ausgeht. Während für Forschungstätigkeiten der wirtschaftliche Wert in diesem Stadium noch schwer eindeutig feststellbar ist, kann dieser bei Entwicklungstätigkeiten meist erkannt und nachgewiesen werden. Im Fall einer Patenterteilung kann man den F&E-Tätigkeiten unwiderlegbar einen wirtschaftlichen Wert zuweisen, was den Schluss zulässt, dass bei Patenterteilung jedenfalls eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit gegeben wäre.

5.2.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

5.2.2.1 Aktivierungsverbot gemäß § 197 Unternehmensgesetzbuch

Sofern nach Überprüfung der geforderten Kriterien eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit bejaht werden kann, wird im zweiten Schritt die konkrete Möglichkeit zur Aktivierung untersucht. Dabei wird anhand von konkreten gesetzlichen Vorschriften überprüft, ob ein abstrakt aktivierungsfähiges Objekt tatsächlich dem Bilanzierenden zuzurechnen ist. Dazu muss ausgeschlossen

¹¹⁰ Vgl. Müller-Dahl, F.-P., (Handelsrechtliche Bilanzierungsfähigkeit), 1960, S. 81.

¹¹¹ Vgl. Dawo, S., (Immaterielle Güter), 2003, S. 52f.

werden, dass der Aktivierung eines Vermögensgegenstandes ein Aktivierungsverbot entgegensteht.

So wurde durch das im § 197 Abs 2 UGB geregelte Aktivierungsverbot explizit ausgeschlossen, dass für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, ein Aktivposten angesetzt werden darf. Da es keine anderen Regelungen gibt, die die konkrete Aktivierungsfähigkeit von immateriellen Vermögensgegenständen betreffen, lässt sich unter Beachtung des Vollständigkeitsprinzips daraus schließen, dass entgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden müssen. Weiters betrifft das Aktivierungsverbot lediglich den Ansatz im Anlagevermögen, woraus sich folgern lässt, dass alle abstrakt ansatzfähigen Werte des Umlaufvermögens zwingend anzusetzen sind.¹¹²

Abgesehen von einigen Mindermeinungen¹¹³ herrscht heute in der Literatur weitgehend Einigung darüber, dass selbst erstelltes immaterielles Vermögen im Umlaufvermögen angesetzt werden kann. Es werden allerdings strenge Anforderungen gestellt, um eine Umgehung des Aktivierungsverbotes auszuschließen.¹¹⁴ Als Voraussetzung muss ein bereits abgeschlossener Vertrag mit einem Käufer vorliegen, der die gänzliche Übertragung des beauftragten Ergebnisses von F&E-Tätigkeiten zur Folge hat. Das bloße Interesse eines potentiellen Käufers oder eine Nutzungsüberlassung reicht nicht aus. Bereits die Möglichkeit, aus einer Entwicklung weiterhin Kapital zu schlagen, reicht aus, um den immateriellen Vermögensgegenstand weiterhin in die Sphäre des Auftragnehmers zu zählen und somit dem Anlagevermögen zugerechnet als Aufwand zu erfassen. Eine gemischte Betrachtung von F&E-Tätigkeiten im Sinne von teilweiser Aktivierung im Umlaufvermögen ist durchaus denkbar, wenn über einen Teil der Entwicklung oder ein Zwischenergebnis einer Forschung ein

¹¹² Vg. Hofians, R., (Immaterielle Vermögensgegenstände), 1992, S. 133.

¹¹³ Vgl. Mrázek, J., (F&E in Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 48.

¹¹⁴ Vgl. Mrázek, J., (F&E in Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 47.

Verkaufsvertrag vorliegt, aufgrund dessen sich eine klare Trennung vornehmen lässt.¹¹⁵

In Ermangelung einer ausdrücklichen Regelung für F&E-Ausgaben kann man sich bei der Frage nach deren konkreten Ansatzfähigkeit nicht ohne weiteres auf das Ansatzverbot berufen. Vielmehr ergeben sich bei genauerer Betrachtung folgende Abgrenzungsprobleme: Die Trennung zwischen immateriell und materiell, die Frage ob Entgeltlichkeit vorliegt, und schließlich auch noch die Abgrenzung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen. Da Auftragsforschung für diese Arbeit keine Rolle spielt, wird auf letztere Unterscheidung nicht weiter eingegangen.

5.2.2.2 Durch Dienstnehmererfindung entgeltlich erworbener Vermögensgegenstand

Eine weitere Voraussetzung des Aktivierungsverbotes stellt die Unentgeltlichkeit dar. Entgeltlicher Erwerb kann viele Formen annehmen. Als für diese Arbeit relevantes Beispiel ist hier die Dienstnehmererfindung zu nennen. Dienstnehmererfindungen sind iSd öPatG¹¹⁶ Erfindungen, die von einem Dienstnehmer im Rahmen seiner Tätigkeit für das Unternehmen gemacht wurden, die Anregung zur Erfindung im Unternehmensbereich zu finden ist oder mithilfe von Erfahrungen und Hilfsmittel eines Betriebes zustande gekommen ist. Weiters setzt § 6 Abs 1 öPatG fest, dass das Recht an der Erfindung originär beim Unternehmer entsteht. Es gibt zwei grundlegende Szenarien, wie dieses Recht auf das Unternehmen übertragen wird: Einzelvereinbarung oder Kollektivvertrag. Jedenfalls gebührt dem Dienstnehmer für die Überlassung des Rechtes ein Entgelt, das in Form einer vereinbarten Vergütung erfolgen kann oder durch laufend bezahltes Arbeitsentgelt – bspw. bei Unternehmen mit eigener Forschungs- und Entwicklungsabteilung, deren Mitarbeiter zur Erfindertätigkeit angestellt wurden. Es entsteht ein synallagmatisches Verhältnis, bei dem der

¹¹⁵ Vgl. Mrázek, J., (F&E in Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 49.

¹¹⁶ Siehe § 7 Abs 3 PatG.

Dienstnehmer gegen eine Abgeltung dem Dienstgeber das Recht an einer Sache überlässt. Zivilrechtlich gesehen erwirbt (derivativ) der Dienstgeber bei Ausübung des unbeschränkten Aufgriffsrechts in diesem Zusammenhang den immateriellen Vermögensgegenstand, der durch seine „Entgeltlichkeit“ somit zur Aktivierung geeignet ist.¹¹⁷ Trotz kontroverser Ansichten bejaht die hM die Aktivierung,¹¹⁸ weist jedoch bei dem Wertansatz auf größtmögliche Vorsicht hin. Das öPatG enthält bezüglich der Höhe der Vergütung eine sehr allgemein gehaltene Regelung, der zufolge die wirtschaftliche Bedeutung für das Unternehmen, die Verwertungsmöglichkeiten im In- und Ausland und den Anteil des Unternehmens am Zustandekommen bei der Festsetzung der Abgeltung mit einzubeziehen sind. Das Vermögensgut ist mit dem Betrag anzusetzen, der als Gegenleistung für die Überlassung bezahlt wurde.¹¹⁹

5.2.2.3 Materieller Vermögensgegenstand anhand eines Prototyps

Während bei der Dienstnehmererfindung das Kriterium der Entgeltlichkeit das Ansatzverbot außer Kraft umgeht, stellt sich beim Prototyp die Frage nach der Zurechnung zu materiellen oder immateriellen Vermögensgegenständen. Der Prototyp steht meist am Ende einer Entwicklung und ist noch nicht der Fertigungsaufnahme zuzurechnen. Er soll meist als Erprobung des neuen Verfahrens oder Produktes dienen, ist jedoch idR soweit ausgereift, dass er als körperlich/materiell angesehen werden kann und die Kriterien der abstrakten Aktivierungsfähigkeit erfüllt. Allerdings verkörpert er – speziell bei technisch sehr komplizierten Produkten – Know-how.¹²⁰ Das ergibt eine Doppelnatur, deren Problematik sich auch in umfangreichen Diskussionen zu Aktivierungsfähigkeit bzw. -verbot in der Literatur widerspiegelt. Als eine Art Konsens können drei

¹¹⁷ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 35.

¹¹⁸ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 37.

¹¹⁹ Siehe § 9 PatG.

¹²⁰ Vgl. Mrázek, J., (F&E in Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 39.

grundsätzliche Fälle betrachtet werden, die verschiedene Stadien des Prototyps darstellen:¹²¹

- a) Das Projekt ist noch im Entwicklungsstadium und der Prototyp soll erstmals feststellen, ob eine Idee nicht nur am Papier funktioniert. Da ein solcher Prototyp meist noch wenig ausgereift ist und daher weder verkäuflich ist noch ein Wert eines fiktiven Erwerbers feststellbar ist, kann hier bereits abstrakte Aktivierungsfähigkeit abgelehnt werden und ein Ansatz in der Bilanz verneint werden.
- b) Der Prototyp ist bereits so weit ausgereift, dass er als Werkzeug funktioniert oder als Basis für Weiterentwicklungen herangezogen werden kann. In diesem Stadium besitzt er bereits einen Wert für das Unternehmen, den ein fiktiver Käufer des Unternehmens vermutlich auch zahlen würde. Die physische Präsenz ist ebenfalls gegeben, somit kann eine abstrakte Bilanzierungsfähigkeit bejaht werden. Allerdings ist hier der Wert zum Ansatz sehr eng gefasst. Es sind nur jene Ausgaben zu aktivieren, die eng mit der körperlichen Erscheinungsform des Prototyp zusammenhängen. Im Zweifel sind sie dem immateriellen Know-how zuzurechnen und als Aufwand zu verbuchen.
- c) Der Prototyp ist soweit ausgereift, dass er als erstes Stück einer Serie gewertet werden könnte. In diesem Fall ist er ebenfalls zum Ansatz in der Bilanz geeignet.

Dieser Unterteilung folgend ist eine Aktivierung jedenfalls zulässig, wenn der Prototyp den Anforderungen des Punkt c) entspricht. Ein möglicher Ansatz ist zu überprüfen, wenn der dargestellte Sachverhalt des Punkt b) vorliegt.

¹²¹ Vgl. Mrázek, J., (F&E in Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 42f.

5.3 Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung

5.3.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Die Bilanzierung der Höhe nach stellt die Frage nach den Wertmaßstäben, die eine objektive Bewertung und somit Vergleichbarkeit gewährleisten sollen.¹²² Allerdings stellt die Objektivierung im Bereich der immateriellen Vermögensgegenstände eine besondere Herausforderung dar, da meist vergleichbare Marktpreise fehlen und man sich aufgrund von teilweise bis gänzlichem Fehlen von materiellen Bestandteilen selten auf eine kostenorientierte Bewertung stützen kann. Daher versucht der Gesetzgeber den Bewertungsspielraum einzugrenzen, um ein Mindestmaß an Objektivität im Rahmen der Bewertung zu gewährleisten. Es soll eine verzerrte Darstellung eines Unternehmens, die zu einer späten Erkennbarkeit einer drohenden Insolvenz führen könnte, vermieden werden.¹²³ Dazu finden sich im Gesetz neben den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen (§ 201 UGB) eine Reihe von Einzelvorschriften (§§ 202 ff UGB) für Wertansätze. In der Folge wird lediglich auf die für diese Arbeit relevanten Bewertungsgrundsätze und Einzelvorschriften eingegangen.

Die allgemeinen Bewertungsgrundsätze markieren den Rahmen, innerhalb dessen Grenzen sich die Einzelvorschriften bewegen dürfen, wobei in Konkurrenzsituationen letzteren der Vorrang eingeräumt wird. § 201 UGB legt im ersten Absatz fest, dass die Bewertung den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entsprechen hat und führt in der Folge speziellere Bewertungsgrundsätze an. Die Aufzählung ist nicht abschließend. Der Gesetzgeber hat sich auf jene Prinzipien beschränkt, die sich seiner Meinung nach zur Eingrenzung des Bewertungsspielraumes und zur Gewährung der Objektivität als am besten eignen.

¹²² Vgl. Coenenberg, A.-G., (Jahresabschluß 2003), 2003, S. 77.

¹²³ Vgl. Lutz-Ingold, M., (Immaterielle Güter), 2005, S. 104.

Bei dem durch § 201 Abs 2 Z 2 UGB kodifiziertes Fortführungsprinzip, das als einziger Grundsatz die Beachtung von immateriellen Werten in der Bilanz vom Prinzip her unterstützen würde, handelt es sich weniger um einen Bewertungsgrundsatz im engeren Sinn als mehr um eine Prämisse, von der bei entgegenstehenden tatsächlichen oder rechtlichen Gründen¹²⁴ abzuweichen ist.¹²⁵ Weiters ist der Grundsatz der Einzelbewertung zu nennen, der die Bewertung jedes Vermögensgegenstandes und jeder Schuld einzeln vorsieht.¹²⁶

Die Formulierung des Grundsatzes der Vorsicht in § 201 Abs 2 Z 4 UGB: „Der Grundsatz der Vorsicht ist einzuhalten, insbesondere sind ...a),b),c)“ lässt darauf schließen, dass es sich um eine übergeordnete Regelung handelt. Der Gesetzgeber hat mit den Punkten a)-c) lediglich drei wichtige Ausprägungen angeführt.¹²⁷ Da es sich bei den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen um „Obersätze“ handelt, also nicht um singuläre Aussagen,¹²⁸ sind sie speziell bei der Auslegung von Zweifelsfragen als richtungweisend zu sehen. Dabei bekommt bei der Überlegung, ob eine Wertänderung erfolgswirksam als Aufwendung verrechnet wird oder ob eine erfolgsneutrale Aktivierung vorgenommen werden kann, das Vorsichtsprinzip als Orientierungshilfe besondere Bedeutung. Verankert im Grundsatz der Vorsicht findet sich der als imparitätisches Realisationsprinzip bezeichnete Grundsatz.¹²⁹ Dieser wird in der Bilanz auf der Aktivseite durch das Niederstwertprinzip geprägt, das eine zu hohe Bewertung des Vermögens verhindern soll. Den allgemeinen Bewertungsvorschriften folgt eine Reihe von Einzelvorschriften, die Zugangsbewertung und Folgebewertung von Vermögensgegenständen regeln. Da sich diese Arbeit auf eigenbetriebliche

¹²⁴ In dem von der IFAC herausgegebenen Prüfungsgrundsatz 570 sind Kriterien dazu angeführt, bei deren Eintreten eine Unternehmensfortführung angezweifelt werden kann.

¹²⁵ Vgl. Egger, A. / Samer, H., (Jahresabschluss nach UGB), 2006, S. 24.

¹²⁶ Siehe § 201 Abs 2 Z 3 UGB.

¹²⁷ Vgl. Egger, A. / Samer, H., (Jahresabschluss nach UGB), 2006, S. 26.

¹²⁸ Vgl. Brönner, H. / Bareis, P. / Brönner, H., (Handelsbilanz), 1991, S. 108.

¹²⁹ Siehe § 201 Abs 2 Z 4 UGB.

Forschung und Entwicklung konzentriert, kommt in der Folge vor allem den Herstellungskosten als Wertmaßstab Bedeutung zu.

5.3.2 Zugangsbewertung

Die in einem Unternehmen selbst hergestellten Vermögensgegenstände werden mit den Herstellungskosten¹³⁰ angesetzt. Dabei spielt die Zweckbestimmung keine Rolle. Darüber hinaus sieht das Handelsrecht eine Aktivierung von Erweiterungen oder wesentlichen Verbesserungen eines Vermögensgegenstandes, die über den ursprünglichen Zustand hinausgehen, vor.¹³¹ Während für das Vorliegen einer Erweiterung die Substanz eines Gegenstandes vermehrt werden muss, verlangt die Qualifizierung als „wesentliche Verbesserung“ die Schaffung von zusätzlichem Nutzenpotential in Form von quantitativen oder qualitativen Kapazitätsverbesserungen¹³².

Da sich eine exakte Feststellung, welche Aufwendungen zum Ansatz als Herstellungskosten herangezogen werden dürfen, nicht aus dem Wortlaut des Gesetzestextes ergibt, muss man zunächst die Definition des § 203 Abs. 3 UGB im Sinnzusammenhang betrachten. Aus der Formulierung: „Bei der Berechnung der Herstellungskosten dürfen auch angemessene Teile der Materialgemeinkosten und Fertigungsgemeinkosten eingerechnet werden“¹³³ kann man schließen, dass der Gesetzgeber mit den „Aufwendungen für die Herstellung“¹³⁴ Einzelkosten als aktivierungspflichtigen Mindestansatz gemeint hat. Um dessen Umfang festzustellen greift man auf den Begriff der Herstellkosten der Kostenrechnung zurück.¹³⁵ Demnach gehören neben den direkt zurechenbaren Fertigungslöhnen und des Fertigungsmaterials auch die Sonderkosten der Fertigung zu den Herstellkosten. Für die Sonderkosten gilt, dass sie zwar dem Kostenträger direkt

¹³⁰ Siehe § 203 Abs 3 UGB.

¹³¹ Siehe § 203 Abs 3 UGB.

¹³² Vgl. Frick, W., (Bilanzierung), 2007, S. 76.

¹³³ Siehe § 203 Abs 3 UGB.

¹³⁴ Siehe § 203 Abs 3 UGB.

¹³⁵ Vgl. Egger, A. / Samer, H., (Jahresabschluss nach UGB), 2006, S. 64.

zugerechnet werden können, jedoch bei anderen gleichartigen Erzeugnissen nicht anfallen würden. Als Beispiele der Sonderkosten der Fertigung werden in der Literatur Kosten für Modelle, spezielle Werkzeuge, Lizenzen, Entwicklungs- und Entwurfskosten und Vorrichtungen genannt.¹³⁶

Für den Ansatz von Fertigungsgemeinkosten besteht grundsätzlich ein Wahlrecht. Allerdings hat ein Unternehmer die Möglichkeit, an dieser Stelle Entwicklungskosten, die sehr eng mit der Produktion zusammenhängen, zu aktivieren. Als Herstellungskosten zählen nicht nur jene, die unmittelbar der Herstellung dienen, sondern darüber hinaus auch Ausgaben, die als Vorbereitung notwendig sind, um eine spätere Produktion zu ermöglichen. Man spricht von den vorgelagerten Herstellungskosten.¹³⁷ Das gilt auch für Entwicklungskosten von wesentlichen und unwesentlichen Verbesserungen von bereits laufenden Fertigungsverfahren. Sie können ebenfalls anteilmäßig als Fertigungsgemeinkosten angesetzt werden.¹³⁸

Bei Dienstnehmererfindungen ist der Betrag heranzuziehen, der als Gegenleistung für die Überlassung bezahlt wurde. Jedoch ist im Einzelfall darauf zu achten, dass es nicht zu einer überhöhten Bewertung kommt, was besonders schwierig ist, wenn die Gegenleistung ein laufendes Arbeitsentgelt darstellt.¹³⁹

5.3.3 Folgebewertung

Für selbst erstellte Vermögensgegenstände, die dem Anlagevermögen zugerechnet werden, gilt grundsätzlich das Niederstwertprinzip. Gemäß § 203 Abs 1 UGB sind die Gegenstände des Anlagevermögens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermindert um die planmäßige Abschreibung gemäß § 204

¹³⁶ Vgl. Küting, K. / Weber, C.-P., (Rechnungslegung), 1995, S. 1070; Bertl, R. / Kofler, H. / Mandl, D., (Praxis der Rechnungslegung), 1997, S. 52.

¹³⁷ Vgl. Schön, M., (Vergleich Immaterielle Anlagewerte), 1997, S. 156.

¹³⁸ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 33.

¹³⁹ Vgl. Mrázek, J., (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), 1997, S. 39.

UGB anzusetzen.¹⁴⁰ Bei dauernder Wertminderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren Wert vorzunehmen.¹⁴¹

Gemäß § 208 UGB kann in späteren Geschäftsjahren eine Wertaufholung vorgenommen werden, sofern die Gründe für die außerplanmäßige Abschreibung nicht mehr bestehen.¹⁴² Die Obergrenze der Zuschreibung wurde durch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. die fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellkosten begrenzt, um den Ausweis eines nicht realisierten Gewinnes zu vermeiden.¹⁴³

5.4 Ausweis im Jahresabschluss

Da es in der österreichischen Rechnungslegung keinen Ansatz der F&E-Ausgaben in der Bilanz gibt und darüber hinaus auch keine spezifischen Regelungen bezüglich der Bezeichnung von F&E-Ausgaben, finden sich zu der Darstellung bzw. dem Ausweis von F&E-Tätigkeiten in der Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie im Anhang keinerlei Vorschriften. Lediglich der Lagebericht hat gemäß § 243 Abs 3 Z3 UGB auf den Bereich Forschung und Entwicklung einzugehen. Es sind allerdings nur dann laufende oder geplante Entwicklungstätigkeiten anzuführen, wenn diese in einem erheblichen Ausmaß betrieben werden. In diesem Fall sollten folgende Angaben erfolgen: Gesamthöhe der F&E-Ausgaben, Zielsetzung und geplantes weiteres Vorgehen, dazu notwendige bereits vorhandene Einrichtungen, geplante Investitionen, Anzahl der in diesem Bereich tätigen Mitarbeiter und eventuell vorhandene rechtliche Einschränkungen.¹⁴⁴

¹⁴⁰ Vgl. Frick, W., (Bilanzierung), 2007, S. 145.

¹⁴¹ Siehe § 204 Abs 2 UGB.

¹⁴² Vgl. Krejci, H. (Handelsrecht), 1995, S. 600.

¹⁴³ Vgl. Bertl, R. / Kofler, H. / Mandl, D. (Praxis der Rechnungslegung), 1997, S. 58.

¹⁴⁴ Vgl. Frick, W., (Bilanzierung), 2007, S. 414.

Darüber hinaus können freiwillig Angaben gemacht werden. So findet sich öfter die Bezeichnung „F&E-Aufwand“ in der Gewinn- und Verlustrechnung separat ausgewiesen. Allerdings gibt dies nur Aufschluss über die Berichtsperiode und nicht über künftige Entwicklungspotentiale.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Vgl. Riegler, C. / Höllerschmid, C., (Berichterstattung F&E), 2005, S. 20.

6 Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben nach IAS/IFRS

6.1 Grundlagen des Rechnungslegungssystems

Die verschiedenartigen Rechnungslegungsbestimmungen der zahlreichen Länder erschweren die internationale Vergleichbarkeit von Unternehmen. Die unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungsregeln stellen international agierende Unternehmen bei der Erstellung von Konzernabschlüssen teilweise vor große Herausforderungen. So müssen bei der Eingliederung von Tochterunternehmen aus verschiedenen Nationen deren spezifische Ansatz- und Bewertungsmethode teilweise rückgängig gemacht werden, um eine gemeinsame Bilanzierungsgrundlage zu schaffen. Multinationalen Unternehmen wird durch die verschiedenartigen Informationen die interne Unternehmensteuerung der einzelnen unabhängigen Geschäftseinheiten erschwert. Darüber hinaus ergeben sich im Zuge der Globalisierung immer mehr Kunden- und Lieferantenbeziehungen auf internationaler Ebene, deren Abwicklung sich mittels vergleichbarer Daten leichter gestalten ließe (bspw. Bonitätsprüfung oder strategische Lieferantenauswahl). Anlässlich dieser weltweiten Orientierung ergibt sich auch vermehrt der Wunsch, sich internationale Kapitalmärkte zur Aufnahme von Eigen- und Fremdkapital zu erschließen, wozu eine Zulassung an überregionalen Börseplätzen erforderlich ist.¹⁴⁶

All diesen Überlegungen folgend ergibt sich ein klarer Bedarf an einer „gemeinsamen Sprache“¹⁴⁷ in der internationalen Rechnungslegung. Dies ist auch einer der zentralen Bemühungen des International Accounting Standards Board (IASB) und es ist auch gelungen ihre Verlautbarungen als internationale Rechnungslegungsstandards zu etablieren.

¹⁴⁶ Vgl. Wagenhofer, A. / Moitzi, B., (F&E im Jahresabschluss), 2006, S. 164.

¹⁴⁷ Vgl. Coenenberg, A., (Jahresabschluß 1997), 1997, S. 27.

Der Erfolg der Harmonisierungsbestrebungen ist vor allem auf die Beteiligung vieler Länder zurückzuführen, deren Interessen durch deren Mitwirkung besser vertreten wurden. Einen bedeutenden Schritt in diese Richtung stellt die 2005 erlassene Vorschrift,¹⁴⁸ dass Unternehmen, die an einer Börse in der EU notiert sind, den Konzernabschluss gemäß IAS/IFRS zu legen haben.

Als Grundlage zu den IAS/IFRS wurde im Juli 1989 das Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung von Abschlüssen veröffentlicht. Es handelt sich dabei um Rahmengrundsätze und Leitlinien, die den Adressaten des Jahresabschlusses beim Erstellen, Lesen und Interpretieren von externen Abschlüssen unterstützen sollen. Das Rahmenkonzept als solches ist selbst kein Standard und seine Regelungen unterstehen den konkreten Vorschriften der IAS/IFRS.¹⁴⁹ Es enthält Vorgaben zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen und Definitionen, die allerdings lediglich als Grundlage für die Urteilsbildung bei der Lösung von Rechnungslegungsproblemen zu verstehen sind.

Zur konkreten Frage der bilanziellen Behandlung von F&E-Ausgaben mussten nicht nur die vielfältigen nationalen Interessen sondern auch die Grundfrage nach Relevanz und Zuverlässigkeit gegeneinander abgewogen werden. Es wurde ein Standard – IAS 38, Immaterielle Vermögensgegenstände – festgelegt, der versucht, diesen Herausforderungen gerecht zu werden. Er regelt den Ansatz und die Bewertung von Immateriellen Vermögensgegenständen und enthält umfassende explizite Vorgaben zur bilanziellen Behandlung von F&E-Ausgaben.

Den verschiedenen nationalen Regelungen der EU zu Ansatz- und Bewertungsfragen ist eine gemeinsame Tendenz zu entnehmen, nämlich das Verbot des Ansatzes der Forschungskosten und die Möglichkeit der Bilanzierung von Entwicklungskosten.¹⁵⁰ Diese Tendenz spiegelt sich auch in der Regelung des Standards IAS 38 wieder. Bereits 1980 wurde ein eigener Standard für die

¹⁴⁸ Siehe IAS 27.

¹⁴⁹ Vgl. Coenenberg, A., (Jahresabschluß 1997), 1997, S. 31.

¹⁵⁰ Vgl. Wagenhofer, A. / Moitzi, B., (F&E im Jahresabschluss), 2006, S. 165f.

bilanzielle Behandlung von Forschung und Entwicklung erlassen. Dieser IAS 9, Forschungs- und Entwicklungskosten, wurde jedoch im Zuge des Inkrafttretens des Standards 38 am 1. Juli 1999 gestrichen.¹⁵¹

6.2 Bilanzierung dem Grunde nach – Ansatz

6.2.1 Abstrakte Aktivierungsfähigkeit

6.2.1.1 Ansatzvorschriften des Rahmenkonzepts

Absatz (F.)3 und F.4 des Rahmenkonzepts weisen anfangs nochmals darauf hin, dass es keinen Standard darstellt und seine Vorgaben den IAS/IFRS gegenüber nachrangig zu behandeln sind. Ausdrücklich wird herausgehoben, dass in möglicherweise vorkommenden Konfliktsituationen dem Standard der Vorrang eingeräumt wird. Es finden sich jedoch im Rahmenkonzept Definitionen und allgemeine Anforderungen für den Ansatz von Vermögenswerten, die den konkreten Bestimmungen des IAS 38 zugrunde liegen.

F.49 definiert den Begriff Vermögenswert wie folgt: „Ein Vermögenswert ist eine Ressource, die auf Grund von Ereignissen der Vergangenheit in der Verfügungsmacht des Unternehmens steht, und von der erwartet wird, dass dem Unternehmen aus ihr künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.“

Es wird in erster Linie auf die Verfügungsmacht eines Unternehmens und die Erwartung eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens abgestellt. Als Beispiel für die Verfügungsmacht wird in F.57 zwar als erstes das Eigentumsrecht genannt, jedoch in der Folge auch Know-how aus Entwicklungstätigkeiten, über das nur das Unternehmen verfügt, beispielhaft angeführt. Um der Anforderung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens zu genügen muss ein Vermögensgegenstand gemäß F.53 das Potenzial besitzen, direkt oder indirekt zum Zufluss von Zahlungsmittel oder Zahlungsmitteläquivalenten beizutragen, was durch Nutzung,

¹⁵¹ Vgl. <http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm>.

Verkauf oder Tausch von Produkten und Dienstleistungen geschehen kann, aber auch durch Verteilung an die Eigentümer.¹⁵² Da die Einschätzung eines künftigen Nutzens stets mit Unsicherheit verbunden ist, soll gemäß des, im Teil über die Erfassung von Abschlussposten festgelegten F.85, „die Beurteilung des mit dem künftigen wirtschaftlichen Nutzens verbundenen Grades an Unsicherheit auf Grundlage der zum Zeitpunkt der Aufstellung des Abschlusses verfügbaren substantiellen Hinweise erfolgen“. Im weiteren Teil über die Erfassung von Abschlussposten, wird als Kriterium die verlässliche Bewertung eines Sachverhaltes verlangt.¹⁵³

6.2.1.2 Ansatzvorschriften des IAS 38

Einleitend wird in IAS 38.5 ausdrücklich festgelegt, dass sich dieser Standard u.a. auf F&E-Tätigkeiten bezieht und dass bei eventuell vorkommender Mischung aus materiellem und immateriellem Vermögensgegenstand (bspw. Prototyp), die immaterielle Komponente vorrangig zu behandeln ist. IAS 38.8 legt folgende Definition für den Begriff Vermögenswert fest:

- Eine Ressource, die auf Grund Ereignisse der Vergangenheit von einem Unternehmen beherrscht wird.
- Eine Ressource, von der erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt.

Diese Formulierung findet sich bereits im Rahmenkonzept und wiederholt somit die Kriterien zur Anerkennung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit. Sie werden in dieser Arbeit in der Folge der Klärung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit zugeordnet. Diese nochmalige Regelung führt zu verschiedenen Meinungen: Dawo¹⁵⁴ bspw. sieht die Regelungen des IAS 38 als Teil der Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit und Hoffmann¹⁵⁵ erachtet hier die nochmalige

¹⁵² Siehe Absatz F.55 Rahmenkonzept IAS/IFRS.

¹⁵³ Siehe Absatz F.86 Rahmenkonzept IAS/IFRS.

¹⁵⁴ Vgl. Dawo, S., (Immaterielle Güter), 2003, S. 193f.

¹⁵⁵ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 512.

Erwähnung überhaupt als überflüssig, da das Rahmenkonzept sich bereits umfassend mit der Frage des künftigen wirtschaftliche Nutzens und dessen Voraussetzung für Bilanzierungsfähigkeit befasst. An dieser Stelle wird jedoch auch auf das Kriterium der Beherrschung durch das Unternehmen, das sich weitgehend mit der im Rahmenkonzept geregelten Verfügungsmacht deckt, nochmals vertiefend eingegangen.¹⁵⁶ Hier wird vor allem das Vorhandensein von Rechtsansprüchen hervorgehoben, die sich dazu eignen, Zugriffsrechte Dritter zu beschränken. Dabei ist nicht nur vom Eigentumsrecht auszugehen, es können auch Urheberrechte oder den Mitarbeitern auferlegte Vertraulichkeitsklauseln dazu dienen, die Kontrolle zu bekommen und zu schützen.¹⁵⁷

Als weitere Spezifizierung fordert der Standard, dass immaterielle Vermögensgegenstände identifizierbar sind, um sie zunächst (negativ) klar vom Firmenwert unterscheiden zu können. Eine positive Identifizierbarkeit ist gegeben, wenn folgende Kriterien erfüllt sind:¹⁵⁸

- vom Unternehmen abtrennbar, d.h. unabhängig vom gesamten Unternehmen übertragen, lizenziert, verpachtet oder getauscht werden kann, und zwar selbständig oder zusammen mit anderen Vermögenswerten, oder
- aus gesetzlichen oder vertraglichen Berechtigungen resultiert, und zwar unabhängig davon, ob diese übertragbar oder vom Unternehmensvermögen oder anderen Rechten oder Verpflichtungen separierbar sind.

IAS 38.18 legt iVm den Paragraphen 21-23 fest, dass immaterielle Vermögensgegenstände nur dann anzusetzen sind, wenn sie kumulativ folgende Kriterien erfüllen:

- die vorstehenden Definitionen erfüllt sind;

¹⁵⁶ Siehe IAS 38.13f.

¹⁵⁷ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 515.

¹⁵⁸ Siehe IAS 38.12.

- es wahrscheinlich ist, dass aus dem Vermögenswert ein künftiger wirtschaftlicher zufließen wird;
- eine zuverlässige Bewertung der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gegeben ist.

Auf die Forderung nach wahrscheinlichem künftigen ökonomischem Vorteil wird in IAS 38.22 weiter eingegangen. Dementsprechend werden vernünftige und vertretbare Annahmen gefordert, die auf den bestmöglichen Einschätzungen der Manager beruhen. Allerdings verstärkt diese Formulierung den Beurteilungsspielraum, statt ihn einzuschränken und dass auf externe Erkenntnisquellen besonderes Gewicht zu legen ist, scheint in diesem Zusammenhang als selbstverständlich.¹⁵⁹

Meines Erachtens ist das geforderte Merkmal des künftigen Nutzens an dieser Stelle tautologisch, da es nicht nur bereits im Rahmenkonzept gefordert wird, sondern auch durch die Voraussetzung, dass vorstehende Definition des IAS 38.8 erfüllt sein muss, der zufolge ein Vermögenswert ohne zu erwartenden künftigen Nutzen ohnehin nicht ansatzfähig ist.

IAS 38.51 widmet sich der Problematik selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände und räumt an dieser Stelle ein, dass sowohl die Kriterien Identifizierbarkeit und zukünftiger wirtschaftlicher Nutzen als auch die verlässliche Bestimmung der Herstellungskosten oftmals nicht eindeutig feststellbar sind. Um diesen Schwierigkeiten zu begegnen, wird in IAS 38.52 eine Unterscheidung in zwei Phasen der Herstellung gefordert, in die Forschungs- und Entwicklungsphase. In dem Fall, wo keine eindeutige Zuordnung möglich ist, sind die Ausgaben eines Projektes so zu behandeln als wären sie in der Forschungsphase angefallen.

¹⁵⁹ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 516.

6.2.2 Konkrete Aktivierungsfähigkeit

6.2.2.1 Aktivierungsverbot für Forschungsausgaben

Forschung wird eingangs als „eigenständige Suche mit der Aussicht, zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen“ beschrieben.¹⁶⁰

Zur Abgrenzung der Forschungsphase werden in IAS 38.56 beispielhaft folgende Forschungsaktivitäten angeführt:

- Tätigkeiten zur Erlangung neuer Erkenntnisse oder von neuem Wissen (Grundlagenforschung);
- die Suche nach geeigneten Anwendungen für Forschungsergebnisse (angewandte Forschung);
- die Suche nach Produkt- und Prozessalternativen;
- die Formulierung und der Entwurf neuer und besserer Produkte oder Verfahren.

Die Forschungsphase ist vor allem dadurch gekennzeichnet, dass ein künftiger ökonomischer Vorteil nicht eindeutig feststellbar ist,¹⁶¹ da die Handlungen zu produktfern sind. Da das mehrfach geforderte Merkmal des künftigen wirtschaftlichen Nutzens nicht erfüllt wird, kann es sich um keinen Vermögensgegenstand handeln. Folglich halten die Ausgaben der Forschungsphase auch den Ansatzanforderungen des IAS 38.18¹⁶² nicht stand. Es ergibt sich nicht nur die logische Konsequenz, dass Aufwendungen, die der Forschungsphase zuzuordnen sind, nicht aktivierungsfähig sind. IAS 38.54 regelt diese Frage sogar ausdrücklich, indem es ein Ansatzverbot für Kosten der Forschungsphase festlegt.

Forschung und Entwicklung bezieht sich nicht nur mehr auf die klassischen Fälle (bspw. Arzneimittelforschung in der Pharmaindustrie oder Automobilhersteller),

¹⁶⁰ Siehe IAS 38.8.

¹⁶¹ Siehe IAS 38.55.

¹⁶² Vgl. Kapitel 6.2.1.2.

sondern tritt auch schon vermehrt in der laufenden Unternehmenstätigkeit auf. Als Beispiel kann hier die Erstellung einer Website genannt werden, zu der das Standing Interpretations Committee (SIC) eine Interpretation (SIC 32) verabschiedet hat. Gemäß dieser SIC 32 sind die Tätigkeiten der Planung der Website (Machbarkeitsstudie, Definition der Hard- und Software und Anforderungen) der Forschungsphase zuzurechnen.¹⁶³

6.2.2.2 Aktivierungspflicht bzw. -verbot für Entwicklungsausgaben

Die Entwicklungsphase sollte sich von Forschungsphase insofern abheben, als dass sämtliche Tätigkeiten ökonomisch zielgerichtet sind, d.h. es werden Ergebnisse angestrebt, deren kommerzielle Nutzung und folglich der künftige ökonomische Vorteil nachgewiesen werden kann. Als Definition für Entwicklung legt IAS 38.8 wie folgt fest:

- es handelt sich um die Planung und den Entwurf der Produktion neuer oder beträchtlich verbesserter Materialien, Produkten, Vorrichtungen, Verfahren und Systemen mittels Anwendung von Forschungsergebnissen oder anderem Wissen;
- die Entwicklung findet vor der kommerziellen Produktion bzw. Nutzung statt.

Diese Definition deckt sich weitgehend mit der in dieser Arbeit eingangs festgelegten Definition¹⁶⁴, jedoch liefert IAS 38.59 darüber hinaus noch Beispiele für Entwicklungsprozesse:

- Prototypen und Modelle vor der eigentlichen Aufnahme der Produktion bzw. kommerziellen Nutzung (Entwurf, Konstruktion und Testen);
- Werkzeuge, Schablonen und Gussformen bei Anwendung neuer Technologien (Entwurf);

¹⁶³ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 520f.

¹⁶⁴ Siehe Kapitel 2.1.3.

- Pilotanlage, die zur eigenen kommerziellen Nutzung aufgrund ihrer Größe ungeeignet ist;
- neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen (Entwurf, Konstruktion, Testen).

Sowohl aus der Definition als auch aus den angeführten Beispielen ist ersichtlich, dass Entwicklungstätigkeiten dem endgültigen Produkt, das in der Folge wertsteigernd im Unternehmen eingesetzt werden soll, nahe und zurechenbar werden. In dieser Eigenschaft als Werttreiber und dem engen Zusammenhang sieht der IASB eine Grundlage zur Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten.¹⁶⁵

Die Ansatzpflicht wird jedoch vom Nachweis von sechs Voraussetzungen abhängig gemacht. Dementsprechend hat ein Unternehmen nachzuweisen, dass folgende Merkmale zur Gänze erfüllt werden:¹⁶⁶

- die Technische Machbarkeit, d.h. die Fertigstellung sollte realisierbar sein, damit die Ergebnisse der Entwicklungstätigkeiten zur Verwertung zur Verfügung stehen;
- die Absicht der Fertigstellung und anschließenden Verwertung;
- die Fähigkeit zur Verwertung;
- die Darlegung, dass ein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zu erwarten ist durch bspw. Nachweis, dass ein externer Markt für die Ergebnisse der Entwicklungstätigkeit existiert oder im Fall der Eigennutzung die Darstellung des daraus resultierenden Vorteils;
- die Verfügbarkeit sämtlicher notwendiger Ressourcen, um den Vermögensgegenstand optimal nutzen zu können;
- die Fähigkeit, sämtliche Ausgaben während der Entwicklungsphase zuverlässig zu ermitteln und zu bewerten.

Es besteht eine Aktivierungspflicht ab dem Zeitpunkt, zu dem die Nachweise kumulativ erbracht wurden. Eine Nachaktivierung von bereits als Aufwand

¹⁶⁵ Siehe IAS 38.57.

¹⁶⁶ Siehe IAS 38.57.

verrechneten Ausgaben ist nicht zulässig.¹⁶⁷ Mit der Erfüllung der Kriterien soll die Aktivierung von Entwicklungsausgaben zwar den Ansprüchen der Relevanz, Zuverlässigkeit und Objektivierbarkeit genügen, allerdings birgt die Gestaltung und Formulierung der konkreten Ansatzvoraussetzungen einige Problembereiche. Es ergeben sich erhebliche Ermessensspielräume, die für einen Unternehmer einen bedeutsamen abschlusspolitischen Gestaltungsparameter darstellen können.¹⁶⁸ So relativiert sich die Ansatzpflicht bei genauerer Betrachtung des Kriteriums „Technische Machbarkeit“, da es zwar eine Nachweispflicht als Aktivierungsvoraussetzung gibt, jedoch faktisch weder eine Verpflichtung zum aktiven Erbringen des Nachweises, noch wie häufig die Kontrolle, ob eine technische Machbarkeit gegeben ist, durchgeführt werden soll. Folglich kann sich ein Unternehmer durch passive Haltung (Nichterbringung des Nachweises) der Ansatzpflicht entziehen.¹⁶⁹

Darüber hinaus kann sich der Nachweis der „Technischen Machbarkeit“ speziell bei periodenübergreifender Entwicklung als schwierig erweisen, da bspw. in der sehr forschungs- und entwicklungsintensiven Biotechnologie, chemischen und pharmazeutischen Industrie oftmals umfangreiche Tests, langwierige Zulassungsverfahren oder behördliche Genehmigungsverfahren eine zuverlässige positive Beurteilung verhindern.¹⁷⁰ In der Automobilindustrie hingegen ist eine amtliche Abnahme nicht gefordert. Es reicht bei einer Neuentwicklung bereits der Nachweis eines Marktes oder einer internen Verwendungsmöglichkeit. Diese Ungleichbehandlung führt zu mangelnder Objektivierungsfähigkeit.¹⁷¹

Die Forderung nach dem Nachweis der Absicht und der Fähigkeit, ein Entwicklungsprojekt zu beenden und zu nutzen, ist entbehrlich. Die

¹⁶⁷ Siehe IAS 38.71.

¹⁶⁸ Vgl. Ruhnke, K., (Rechnungslegung IFRS), 2005, S. 461.

¹⁶⁹ Vgl. Ruhnke, K., (Rechnungslegung IFRS), 2005, S. 461, sowie Wagenhofer, A. / Moitzi, B., (F&E im Jahresabschluss), 2006, S. 170.

¹⁷⁰ Vgl. Heuser, P.,J. / Theile, C. / Pawelzik, K.-U., (IAS Handbuch), 2005, S. 140.

¹⁷¹ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 521.

Inhaltslosigkeit dieser Merkmale ergibt sich aus der logischen Konsequenz, dass kein vernünftiges Management eine Projektentwicklung (weiter-) betreiben würde, wenn es dessen Einstellung beabsichtigen würde oder sich dessen bewusst wäre, dass die Fähigkeit zur Nutzung oder Vermarktung nicht gegeben ist. Dasselbe gilt auch für das Merkmal des künftigen wirtschaftlichen Nutzens, dessen Nachweis zu erbringen ist, so lange kein konkreter Tatbestand dagegen spricht (z.B. keine Genehmigung durch die Behörde).¹⁷² Im Wesentlichen soll der Nachweis des künftigen wirtschaftlichen Nutzens unter Verwendung der Grundsätze des IAS 36, Wertminderung von Vermögenswerten mit Hilfe von discounted cash flow-Verfahren erbracht werden,¹⁷³ während die Verfügbarkeit der Ressourcen anhand von Unternehmens- und Finanzpläne oder Absichtserklärungen von Kreditgebern gezeigt werden kann.¹⁷⁴

6.3 Bilanzierung der Höhe nach – Bewertung

6.3.1 Allgemeine Bewertungsgrundsätze

Da die grundlegende Ausrichtung der IAS/IFRS nicht in Gläubigerschutz und Kapitalerhaltung liegt, sondern in der Informationsfunktion für Investoren,¹⁷⁵ wird als wesentliche Anforderung an den Jahresabschluss die „fair presentation“¹⁷⁶ gesehen. Folglich kommt den Bewertungsgrundsätzen Relevanz und Verlässlichkeit zentrale Bedeutung zu.¹⁷⁷ Somit sind sowohl die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch der beizulegende Wert¹⁷⁸ als Wertmaßstäbe ausschlaggebend. Durch die zentrale Forderung nach einer „fair presentation“ und die Möglichkeit der Bewertung zum beizulegenden Wert, auch

¹⁷² Vgl. Hoffmann, W.-D, (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 521.

¹⁷³ Siehe IAS 38.60.

¹⁷⁴ Siehe IAS 38.61.

¹⁷⁵ Siehe Absatz F. 10 Rahmenkonzept IAS/IFRS.

¹⁷⁶ Siehe Absatz F. 46 Rahmenkonzept IAS/IFRS.

¹⁷⁷ Siehe Absatz F. 25 und F. 26 Rahmenkonzept IAS/IFRS.

¹⁷⁸ Der beizulegende Wert ist der Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht werden könnte; Siehe IAS 38.8.

wenn die fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten überschritten werden, soll eine bewusste Unter- bzw. Überbewertungen vermieden werden. So soll auch eine Bildung von stillen Willkürreserven verhindert werden.¹⁷⁹

Abgesehen von der Festlegung der grundsätzlichen Überlegungen zum Jahresabschlusszweck verweist das Rahmenkonzept auf die Standards, die konkrete Regelungen zu Bewertungsfragen und detaillierte Vorgaben enthalten.

6.3.2 Zugangsbewertung

IAS 38.24 legt fest, dass ein immaterieller Vermögensgegenstand bei Zugang mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten ist. Da sich diese Arbeit ausschließlich mit eigenbetrieblicher Forschung und Entwicklung befasst, wird eine Erstbewertung zu Herstellungskosten erfolgen. Grundsätzlich betrifft die Frage des anzusetzenden Wertes nur die Herstellungskosten ab dem Zeitpunkt, zu dem alle Ansatzvoraussetzungen erfüllt werden (also auch unterjährig). Entwicklungsausgaben, die vor diesem Zeitpunkt angefallen sind, dürfen nicht nachaktiviert werden und sind somit als Aufwand zu verrechnen.¹⁸⁰ Die Periode der aktivierungspflichtigen Herstellungskosten endet mit der Betriebsbereitstellung des Gegenstandes oder der Dienstleistung.¹⁸¹

Gemäß IAS 38.66 zählen zu den aktivierbaren Herstellungskosten sämtliche direkt zurechenbaren Kosten, die zur Vorbereitung und Herstellung des Vermögenswertes notwendig sind. Diese Anleitungen sind nach Art der Kostenträgerrechnung aufgebaut¹⁸² und beinhalten folgende Beispiele: Kosten für Materialien, Fremdleistungen, Löhne und Gehälter, Gebühren für Registrierung und Abschreibung auf zur Herstellung genutzte Patente und Lizenzen. Angemessene Gemeinkosten, die im Rahmen der Produktion anfallen und somit

¹⁷⁹ Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 593.

¹⁸⁰ Siehe IAS 38.71.

¹⁸¹ Siehe IAS 38.70.

¹⁸² Vgl. Hoffmann, W.-D., (IAS/IFRS Kommentar), 2007, S. 594.

ebenfalls zurechenbar sind, zählen ebenso zu den Herstellungskosten. Die Behandlung von Fremdkapitalzinsen hat gemäß IAS 23, Fremdkapitalkosten, zu erfolgen, daher besteht bezüglich des Ansatzes ein Wahlrecht. Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten sowie sonstige Gemeinkosten, sofern sie nicht direkt der Vorbereitung zur Nutzung des Vermögenswertes zugeordnet werden können, sind ausdrücklich nicht zur Aktivierung zugelassen. Weiters sind anfängliche Betriebsverluste und Schulungskosten für Mitarbeiter in Bezug auf Umgang mit dem Vermögensgegenstand als Aufwand zu erfassen.¹⁸³ Die Anweisungen bezüglich der Herstellungskosten machen deutlich, dass zur zuverlässigen und genauen Bewertung eine umfassende Kostenrechnung unabdingbar ist. Je detaillierter und genauer die Kosten ermittelt und zugerechnet werden, desto exakter kann der anzusetzende Wert ermittelt werden. Jedoch dürfen die Herstellungskosten nur bis zu dem Wert aktiviert werden, der als künftiger erzielbarer Betrag aus dieser Entwicklung angesetzt wird.¹⁸⁴

6.3.3 Folgebewertung

6.3.3.1 Überblick

Grundsätzlich ist für die Folgebewertung von immateriellen Vermögensgütern ein Wahlrecht vorgesehen. Es kann gemäß IAS 38.72 zwischen dem Anschaffungskostenmodell (fortgeschriebene Anschaffungs- oder Herstellungskosten) und dem Neubewertungsmodell gewählt werden. Die Anwendung der Neubewertungsmethode erfordert zur Ermittlung des beizulegenden Wertes die Existenz eines aktiven Marktes. IAS 38.8 legt fest, dass ein aktiver Markt dann vorliegt, wenn die auf dem Markt gehandelten Produkte homogen sind, vertragswillige Handelspartner jederzeit gefunden werden und die Preise der Öffentlichkeit zur Verfügung stehen. Diese – im Vergleich zu Sachanlagen – zusätzliche Voraussetzung schränkt die Bedeutung der Neubewertungsmethode für immaterielle Güter generell stark ein, für

¹⁸³ Siehe IAS 38.67.

¹⁸⁴ Vgl. Beispiel zu Paragraph 65 unter IAS 38.67.

Entwicklungsprojekte jedoch, bei denen es sich um Unikate handelt, ist sie praktisch undenkbar.¹⁸⁵ Daher wird im folgendem nur das Anschaffungskostenmodell dargestellt.

6.3.3.2 Anschaffungskostenmodell

Bei der Anwendung des Anschaffungskostenmodells sind die Vermögenswerte zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten abzüglich aller kumulierten Abschreibungen und Wertminderungsaufwendungen anzusetzen. Hierfür ist zuerst zu klären, ob eine begrenzte, endliche Nutzungsdauer oder eine unbegrenzte, unbestimmte Nutzungsdauer vorliegt. Unbegrenzt oder unbestimmt soll allerdings nicht im Sinn von „endlos“ verstanden werden, sondern von der Tatsache, dass der Zeitpunkt, ab dem keine positiven Cashflows mehr generiert werden, noch nicht absehbar ist.¹⁸⁶ Die Nutzungsdauer ist unter Miteinbeziehung sämtlicher interner Faktoren, Interdependenzen zu anderen Vermögensgegenständen¹⁸⁷ und zur Verfügung stehenden Informationen über externe Faktoren einzuschätzen. IAS 38.90 zählt eine Reihe von konkreten Einflussfaktoren auf, die zu berücksichtigen sind: wie etwa die Nutzung und Effizienz der Nutzung, typische Produktlebenszyklen, technische und wirtschaftliche Rahmenbedingungen, Konkurrenzsituation, Branchenverhalten allgemein, zu erwartende Erhaltungsaufwendungen sowie den Zeitraum der Beherrschung. Jedenfalls ist gemäß IAS 38.92f von einer eher kurzen Nutzungsdauer auszugehen, wenn der Vermögensgegenstand aufgrund rasanten Technologiewandels einer raschen technologischen Veralterung ausgesetzt ist (bspw. Computersoftware). Allerdings rechtfertigt Unwissenheit nicht die Festlegung einer unrealistisch kurzen Nutzungsdauer. Es soll vielmehr eine vorsichtige Schätzung unter Einbeziehung aller Faktoren gemacht werden.¹⁸⁸ Für vertragliche oder gesetzliche Nutzungsrechte (bspw. Patentrecht) ist die

¹⁸⁵ Vgl. Heuser, P.-J. / Theile, C. / Pawelzik, K.-U., (IAS Handbuch), 2005, S. 146.

¹⁸⁶ Siehe IAS 38.88; BC 62.

¹⁸⁷ Vgl. Wiley, (IFRS 2008), 2008, S. 676.

¹⁸⁸ Vgl. Heuser, P.-J. / Theile, C. / Pawelzik, K.-U., (IAS Handbuch), 2005, S. 147.

Abschreibungsdauer der entsprechenden Nutzungsperiode anzupassen.¹⁸⁹ Für Vermögensgegenstände mit begrenzter Nutzungsdauer sind planmäßige Abschreibungen über die Nutzungsperiode vorzunehmen,¹⁹⁰ wobei keine bestimmte Abschreibungsmethode vorgeschrieben wird. Die Abschreibungsmethode hat dem erwarteten Verbrauch zu entsprechen, soll jedoch in Ermangelung einer verlässlichen Einschätzung der Verwendung, linear erfolgen.¹⁹¹ Im Rahmen der planmäßigen Abschreibung ist sowohl die Nutzungsdauer als auch die Abschreibungsmethode jährlich zu überprüfen.¹⁹² Am Ende einer Nutzungsdauer soll der Restwert null betragen,¹⁹³ es sei denn, es gibt eine Vereinbarung mit einer außen stehenden Person, den Vermögensgegenstand zu einem bestimmten Betrag zu übernehmen. Dann ist der vorgesehene Übernahmebetrag anzusetzen.¹⁹⁴ Bei Werteverlust ist ein Wertminderungstest durchzuführen,¹⁹⁵ der für Vermögensgegenstände mit unbegrenzter Nutzungsdauer jedenfalls regelmäßig anzuwenden ist und im nächsten Kapitel dargestellt wird.

6.3.3.3 Werthaltigkeitstest

Für immaterielle Vermögensgegenstände mit unbegrenzter Nutzungsdauer kommt eine planmäßige Abschreibung nicht in Betracht, daher sind sie regelmäßig auf mögliche außerplanmäßige Abschreibungen oder Zuschreibungen hin zu untersuchen. Dementsprechend ist ein jährlicher Wertminderungstest durchzuführen für:

- immaterielle Vermögenswerte mit unbegrenzter Nutzungsdauer;

¹⁸⁹ Siehe IAS 38.94.

¹⁹⁰ Siehe IAS 38.97.

¹⁹¹ Siehe IAS 38.97.

¹⁹² Siehe IAS 38.104.

¹⁹³ Siehe IAS 38.100.

¹⁹⁴ Siehe IAS 38.102.

¹⁹⁵ Siehe IAS 38.111.

- immaterielle Vermögenswerte, die noch nicht betriebsbereit sind und sich noch im Herstellungsprozess befindet.

Zusätzlich ist ein Wertminderungstest bei Vorliegen von Anzeichen für Wertminderung (bspw. Marktwertverfall, negative technische oder ökonomische Effekte, Zinssteigerungen oder Beschädigungen) durchzuführen.¹⁹⁶ Zur Überprüfung einer möglichen Wertminderung wird der erzielbare Betrag ermittelt, der als der höhere Betrag folgender Werte definiert wird:

- dem Nettoverkaufspreis, das ist der Betrag, der durch den Verkauf eines Vermögenswertes in einer Transaktion zu Marktbedingungen zwischen sachverständigen, vertragswilligen Parteien nach Abzug etwaiger Veräußerungskosten erzielt werden kann;
- dem Nutzungswert, das ist der Barwert der geschätzten zukünftigen Cashflows, die sich aus einer fortwährenden Nutzung eines Vermögenswertes und seinem Abgang am Ende seiner Nutzungsdauer erwartet wird.

Eine Wertänderung ist entsprechend durch außerplanmäßige Abschreibung oder Zuschreibung entsprechen zu erfassen. So wird der Tatsache, dass sich deren Wert für ein Unternehmen aufgrund von wechselbaren internen oder externen Einflüssen ändern kann, Rechnung getragen.

Veränderte Rahmenbedingungen können aber auch dazu führen, dass die Nutzungsdauer endlich geworden ist. IAS 38.109 sieht eine jährliche Überprüfung der Umstände und Ereignisse, die die Einschätzung der unbegrenzten Nutzungsdauer rechtfertigen, vor. Ändern sich die Umstände und ist künftig von einer begrenzten Nutzungsdauer auszugehen, soll dies unter Beachtung der IAS 8, Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, Schätzungsänderungen und Fehler, vorgenommen werden. Keine Erwähnung findet der umgekehrte Fall, dass sich ein Sachverhalt so ändern kann, dass man von begrenzter Nutzungsdauer auf

¹⁹⁶ Siehe IAS 38.108.

unbegrenzte übergehen sollte. Es ist jedoch davon auszugehen, dass dieser Fall analog zu behandeln ist.¹⁹⁷

Der Abgang eines Vermögensgegenstandes ist erfolgswirksam zu verbuchen. Es ist auch von einem Abgang auszugehen, wenn kein weiterer wirtschaftlicher Nutzen mehr erwartet werden kann. Zu diesem Zeitpunkt werden sie als „zur Veräußerung gehalten“ eingestuft und somit gelten die Bestimmungen der IFRS 5, Zur Veräußerung gehaltene langfristige Vermögenswerte und aufgegebene Geschäftsbereiche. Planmäßige Abschreibungen sind nicht mehr durchzuführen.¹⁹⁸

6.4 Ausweis im Jahresabschluss

Für Zwecke der Angaben sieht IAS 38.119 eine Zusammenfassung der Vermögensgegenstände in Gruppen vor. Eine eigene Gruppe bildet logischerweise „in Entwicklung befindliche immaterielle Vermögenswerte“, zu der gemäß IAS 38.118 umfassende Anhangangaben (unter Beachtung der Wesentlichkeit) zu machen sind: Bewertungsgrundlagen, die in einem Anlagenspiegel üblichen Detailangaben, Informationen für außerplanmäßige Ab- bzw. Zuschreibung, Darstellung und Begründung von Änderungen der Bewertungsmethoden, Währungsumrechnungsdifferenzen und sonstige Buchwertänderungen während der Rechnungsperiode. Für Vermögensgegenstände mit unbegrenzter Nutzungsdauer sind die Gründe für diese Annahme darzustellen. Weiters sind Vermögenswerte herauszuheben, die besonders bedeutend für die Vermögenslage eines Unternehmens sind. Ebenso gefordert sind Informationen über Verfügungsbeschränkungen, verpfändete Gegenstände oder ob bspw. ein eingeschränktes Eigentumsrecht vorliegt.

Sämtliche Kosten, die für Forschung und Entwicklung angefallen sind und nicht aktiviert wurden, also als Aufwand erfasst wurden, sind gemäß IAS 38.126 offen

¹⁹⁷ Vgl. Vgl. Heurser, P.-J. / Theile, C. / Pawelzik, K.-U., (IAS Handbuch), 2005, S. 147.

¹⁹⁸ Siehe IAS 38.113.

zu legen. Weiters wird empfohlen, Angaben zu jenen immateriellen Vermögenswerten zu machen, die vom Unternehmen beherrscht werden, jedoch nicht aktiviert wurden, weil sie die Ansatzkriterien nicht erfüllt haben oder vor Gültigkeit des IAS 38 (1.7.1999) hergestellt wurden.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Siehe IAS 38.128.

7 Mögliche Auswirkungen der Bilanzierungsvorschriften betreffend Forschung und Entwicklung auf das Ausmaß der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit

7.1 Überblick

Der Teilbereich der F&E-Tätigkeiten ist sicherlich einer der sensibelsten unter den vielfältigen Bereichen der Unternehmenssteuerung. Dies ergibt sich in erster Linie aus den möglichen Auswirkungen auf den Unternehmenserfolg, die sich einerseits bei erfolgreicher F&E-Tätigkeit in einer enormen Steigerung des Unternehmenswertes niederschlagen können und zur Verschaffung eines großen Wettbewerbsvorteil führen. Das wiederum kann zu Erleichterungen bei der Beschaffung von Fremdkapital, hohen Renditen, möglichen Prämien und Prestige für Unternehmensleitung und Mitarbeiter(innen) führen. Andererseits können langwierige und erfolglose F&E-Projekte, die hohe Kosten verursachen, die finanzielle und wirtschaftliche Situation eines Unternehmens schwächen und folglich zur Schädigung der Reputation sowie zu Vertrauensverlust von Kapitalgeber(inne)n und Mitarbeiter(inne)n führen.

Daraus ergibt sich, dass die Planung und Steuerung der F&E-Tätigkeiten mit größter Sorgfalt und Objektivität erfolgen sollte. Idealerweise werden Entscheidungen über das Ausmaß von F&E-Tätigkeiten ausschließlich aufgrund sachlicher Überlegungen getroffen. Entscheidungsträger(innen) von Unternehmen sind jedoch bei der Festlegung der Unternehmenspolitik und sich daraus ableitenden Subzielen von einer Vielzahl von Interessen beeinflusst. So spielen sowohl die Interessen der Bilanzadressaten als auch Eigeninteressen von Unternehmensleiter(innen) bei der Entscheidungsfindung eine Rolle. Aufgrund der außerordentlichen Wichtigkeit von Kapital sind unter den zahlreichen Bilanzadressaten Kapitalgeber(innen) (insbesondere Anteilseigner(innen) und Kreditgeber(innen) in dieser Reihenfolge²⁰⁰) an erster Stelle zu nennen. Deren

²⁰⁰ Vgl. Scheld, G., (Bilanzpolitik), 1994, S. 51.

Interesse an einem erfolgreichen, sicheren, emissions- und kreditwürdigem Unternehmen beeinflusst die Unternehmensleitung bei der Festlegung von Unternehmenszielen und führt zu bilanzpolitischen Zielen.²⁰¹

Bilanzpolitik wird als derivative Teilpolitik der Unternehmenssteuerung gesehen²⁰². Sie steuert die Selbstdarstellung eines Unternehmens durch gezielte Informationspolitik und beeinflusst somit die finanzwirtschaftliche Situation durch gezielte Entscheidungen.²⁰³ Es soll das Bilanzbild eines Unternehmens so dargestellt werden, sodass die Konditionen und der Umfang der zur Unternehmenssicherung erforderlichen Kapitalaufbringung positiv beeinflusst wird.²⁰⁴ In diesem Zusammenhang stellt sich einerseits die Frage nach der Relevanz der F&E-Ausgaben für die Bewertung des Marktwertes und ob es eine unterschiedliche Bewertung zwischen aktivierten und nicht aktivierten F&E-Ausgaben gibt und ob dies zur Festlegung bilanzpolitischer Ziele führen kann. Andererseits ist die Relevanz des Gewinns für den Marktwert zu betrachten und ob Unternehmensleiter(innen) auf eine Variation der F&E-Ausgaben als bilanzpolitische Maßnahme zurückgreifen, um den Gewinn so auszuweisen, dass den Interessen der Bilanzadressaten entsprochen wird. Weiters wird untersucht, welche Relevanz der Jahresabschluss für die Kreditwürdigkeitsprüfung besitzt und ob es in diesem Zusammenhang ebenfalls zu einer Steuerung der F&E-Tätigkeit zur Erreichung bilanzpolitischer Ziele kommen kann. Zuletzt werden noch die Eigeninteressen von Unternehmensleiter(innen) betrachtet und inwieweit diese auf die Entscheidung über das Ausmaß von F&E-Ausgaben Einfluss nehmen.

Im Mittelpunkt dieses Spannungsfeldes stehen die schwer greifbaren und abgrenzbaren Kosten der F&E-Tätigkeiten.²⁰⁵ Unsicherheiten und

²⁰¹ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 104.

²⁰² Vgl. Krog, M., (Rechnungslegungspolitik), 1998, S. 48.

²⁰³ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 104.

²⁰⁴ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S.104.

²⁰⁵ Vgl. Krump, F., (Erfassung von F&E-Kosten), 2000, S. 111.

Ermessensspielräume spielen bei Ansatz- und Bewertungsfragen eine große Rolle, da die Werthaltigkeit, der Entstehungszeitpunkt des immateriellen Vermögensgegenstandes, die ihm zurechenbaren Kosten, die Nutzungsdauer, Die Abschreibungsmethode sowie eventuelle Zeitwerte ermittelt werden müssen. Folglich ist die Zuverlässigkeit der Informationen beeinträchtigt.²⁰⁶ Bei sofortiger aufwandswirksamer Erfassung stellt sich die Frage nach Zuverlässigkeit der Kosten zwar nicht, dies kann jedoch mit einem erheblichen Informationsverlust verbunden sein und zu einer verzerrten Darstellung der Vermögens- und Ertragslage führen. Jedenfalls ist die buchmäßige Erfassung der F&E-Ausgaben stets mit einem Ermessensspielraum verbunden, der einen Anreiz zu Bilanz gestaltenden Maßnahmen darstellt. Grundsätzlich ist Einflussnahme durch bilanzpolitische Maßnahmen vor allem dort möglich, wo die gesetzlichen Vorschriften Spielräume bieten. Im Bereich der Bilanzierung von F&E-Ausgaben finden sich sehr viele unterschiedliche Regelungen, die sich zwar im Grunde in drei prinzipielle Varianten zusammenfassen lassen: Aktivierungsverbot, Aktivierungspflicht, Aktivierungswahlrecht, im Detail jedoch unterschiedlich sind. In der Folge werden die in dieser Arbeit vorgestellten Bilanzierungsvorschriften auf mögliche Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit bei Verfolgung bilanzpolitischer Ziele untersucht.

7.2 Bilanzpolitische Ziele von Unternehmen

7.2.1 Beeinflussung durch die Kapitalgeber(innen)

7.2.1.1 Relevanz der Forschungs- und Entwicklungsausgaben für den Marktwert des Unternehmens

Aufgrund der zunehmenden Globalisierung und der sich daraus ergebenden Öffnung der Märkte für Kapital kommt dem Aktienmarkt große Bedeutung zu. Um die Außenfinanzierung durch Beteiligungskapital dauerhaft unter günstigen Bedingungen zu sichern, sind das Interesse der aktuellen und potentiellen

²⁰⁶ Vgl. Wagenhofer, A., / Moitzi, B., (F&E im Jahresabschluss), 2006, S. 164.

Anteilseigner Unternehmensanteile zu dauerhaft hohen Aktienkursen zu halten, Beachtung zu schenken. Daraus ergibt sich die Forderung nach einer Kurspflege (Unterbewertungen zu vermeiden bzw. dauerhaft hohe Bewertungen zu erlangen) um den Marktwert eines Unternehmens dauerhaft hoch zu halten.²⁰⁷

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass eine Vielzahl von Bereichen eines Unternehmens den Marktwert beeinflusst, allerdings wird im Hinblick auf die Fragestellung dieser Arbeit in der Folge lediglich der Zusammenhang der Bewertungsrelevanz von F&E-Ausgaben für den Marktwert untersucht. Dabei wird geprüft, ob der Kapitalmarkt F&E-Ausgaben grundsätzlich als rentable Investition wahrnimmt und entsprechend honoriert.

McGee²⁰⁸ führte zu dieser Fragestellung ein Experiment durch, in dem er zwei fiktive Geschäftsberichte von Softwareherstellern, die sich ausschließlich in der bilanziellen Behandlung der F&E-Ausgaben unterschieden, von Wertpapieranalysten vergleichen ließ. Die Wertpapieranalysten zeigten keine eindeutige Bevorzugung.²⁰⁹

Goodacre²¹⁰ kam bei einem in Großbritannien durchgeführten Experiment zu demselben Ergebnis. Er ließ drei fiktive Geschäftsberichte, die bis auf eine Ausnahme identisch waren, von 69 Wertpapieranalysten bewerten. Unternehmen E hatte seine F&E-Ausgaben aufwandswirksam verrechnet, Unternehmen C hatte denselben Betrag aktiviert und Unternehmen F hatte den äquivalenten Betrag in materiellem Anlagevermögen investiert. Die Auswertung ergab, dass die Marktpreisschätzung für Unternehmen E und Unternehmen C gleich ausfielen, während der Marktwert für Unternehmen F niedriger eingeschätzt wurde.²¹¹

²⁰⁷ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 105.

²⁰⁸ Vgl. McGee, R., (Software Accounting), 1984, S. 20.

²⁰⁹ Vgl. McGee, R., (Software Accounting), 1984, S. 23.

²¹⁰ Vgl. Goodacre, A., (R&D), 1991, S. 78.

²¹¹ Vgl. Goodacre, A., (R&D), 1991, S. 79.

Die Ergebnisse der Experimente von McGee und Goodacre führen zu der Schlussfolgerung, dass unterschiedliche bilanzielle Behandlung von F&E-Ausgaben keine Auswirkung auf die Bewertung des Marktwertes hat. Dieses Erkenntnis wird durch weitere empirische Studien zum Zusammenhang von F&E-Ausgaben und Marktwert bestätigt. Dazu wurde mit Hilfe von multivariaten Regressionsrechnungen der Zusammenhang von F&E-Ausgaben und dem Marktwert eines Unternehmens analysiert. Eine Übersicht dieser Studien findet im Anhang.²¹² Die Resultate zeigen eine positive Korrelation zwischen den F&E-Ausgaben und dem Marktwert der Unternehmen. Das bedeutet, dass F&E-Investitionen vom Kapitalmarkt wahrgenommen und in die Unternehmensbewertung positiv einbezogen werden, unabhängig davon, ob sie aktiviert oder aufwandswirksam verrechnet werden.²¹³

7.2.1.2 Relevanz des Gewinns für den Marktwert des Unternehmens

Der Gewinn stellte eine zentrale Betrachtungsebene für die Bewertung des Marktwertes dar. Grundsätzlich wird das Bild eines vertrauenswürdigen und erfolgreichen Unternehmens am besten vermittelt, indem es eine dauerhafte und gleichmäßige Gewinnsteigerung vorweisen kann. Kapitalgeber sind an einem stabilen Marktwert interessiert und ziehen als Anhaltspunkt für die künftige Entwicklung zurückliegender Gewinne heran.²¹⁴ Daher sollten zu starke Gewinneinbußen, zu hohe Gewinnsteigerungen und zu auffällige Gewinnschwankungen vermieden werden. Zu starke Schwankungen können vermieden werden, indem ein Zielgewinn definiert wird und der Ist-Gewinn bewusst mittels bilanzpolitischer Maßnahmen dem Zielgewinn anzunähern versucht wird. Folglich stellt sich zuerst die Frage, ob grundsätzlich Gewinnglättung vorgenommen wird, um den Kapitalmarkt positiv zu beeinflussen und falls dies bejaht werden kann, ob in diesem Zusammenhang auf die Variation der F&E-Ausgaben zurückgegriffen wird.

²¹² Siehe Anhang, 2) Übersicht Studien F&E-Ausgaben/Marktwert, S. 105.

²¹³ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 60.

²¹⁴ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 107.

Die Gewinnglättungshypothese wurde bereits von Hepworth 1953 das erste Mal konstatiert²¹⁵ und lässt sich als der bewusste Versuch der Unternehmensleitung, Schwankungen der veröffentlichten Gewinne bezüglich eines Ziel- oder Sollgewinns durch bilanzpolitische Maßnahmen zu reduzieren, definieren.²¹⁶ Koch²¹⁷ führte eine Untersuchung zu Gewinnglättungsverhalten in Form eines Feldexperimentes durch. Dazu wurden 74 Rechnungslegungsspezialisten US-amerikanischer Unternehmen als Testpersonen identifiziert, denen unterschiedliche Versionen von sechs-periodigen Gewinnreihen vorgelegt wurden.²¹⁸ Zu den Gewinnreihen gab es quantitative Beeinflussungsmöglichkeiten in Form von bilanzpolitischen Instrumenten. Es gab einen Unterschied hinsichtlich der Ausprägung des „trade off“ zwischen der Minimierung der Variabilität der Gewinne und der Maximierung des Totalergebnisses der sechs Perioden.²¹⁹ Die Auswertung der Daten anhand von Varianzanalysen bestätigten eindeutig die Existenz von Gewinnglättungsverhalten.²²⁰

Weitere empirische Untersuchungen zu Gewinnglättungsverhalten unterscheiden sich zwar in der Methodik, weisen jedoch ebenfalls Gewinnglättungsverhalten nach. Ein Überblick über diese Untersuchungen findet sich im Anhang.²²¹ Diese Studien gehen von der Bestimmung eines Zielgewinns aus, von dem man annimmt, dass er von Unternehmensleiter durch bilanzpolitische Maßnahmen angestrebt wird. Dieser Zielgewinn wird in Form von Gleichungen festgelegt, die den Gewinn als eine Funktion von Vorjahresgewinnen oder Branchenkennzahlen beschreiben. Zum Nachweis der Existenz von Gewinnglättung wird in den Studien untersucht, ob folgende Beziehung gilt:²²²

²¹⁵ Vgl. Hepworth, S.-R., (Smoothing Income), 1953, S. 38.

²¹⁶ Vgl. Koch, B., (Income), 1981, S. 574.

²¹⁷ Vgl. Koch, B., (Income), 1981, S. 574.

²¹⁸ Vgl. Koch, B., (Income), 1981, S. 575.

²¹⁹ Vgl. Koch, B., (Income), 1981, S. 580.

²²⁰ Vgl. Koch, B., (Income), 1981, S. 582.

²²¹ Siehe Anhang, 1) Übersicht Studien Gewinnglättungsverhalten, S. 103.

²²² Vgl. Fischer, A. / Haller, A., (Bilanzpolitik Gewinnglättung), 1993, S. 42.

$$|GvBP - ZG| > |GnBP - ZG|$$

mit

GvBP = Gewinn vor Bilanzpolitik

GnBP = Gewinn nach Bilanzpolitik

ZG = Zielgewinn.

Bei diesen Untersuchungen wurde ebenfalls nachgewiesen, dass Gewinnglättungsverfahren stärker in managerkontrollierten Unternehmen vorkommen als in eigentümerkontrollierten Unternehmen. Dieses Ergebnis lässt eindeutig darauf schließen, dass die Beeinflussung durch Kapitalgeber ein starkes Motiv darstellt.²²³ Die Erkenntnis wurde in einer Felduntersuchung von Beattie u.a. bestätigt.²²⁴

Weiters stellt sich die Frage inwieweit Unternehmensleiter auf die Variation von F&E-Ausgaben zurückgreifen, um den Gewinn zu glätten. Perry/Grinaker²²⁵ führte zu dieser Fragestellung eine Untersuchung durch, in der er anhand der Daten von 99 Unternehmen für einen Zeitraum von 591 Unternehmensjahren (1972-1990) den Zusammenhang von „Abweichungen des Ergebnisses gegenüber den entsprechenden Analystenschätzungen“ und Planabweichungen bei den F&E-Ausgaben“ mithilfe der Ergebnisgrößen Gewinn vor Steuern, außerordentlichen Erträgen/Aufwendungen und F&E untersuchte.²²⁶ Das Ergebnis von Regressionsanalysen zeigte einen höchst signifikanten positiven Zusammenhang zwischen den Abweichungen der Ergebnisse und den Planabweichungen bei F&E-Ausgaben.²²⁷

²²³ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 81.

²²⁴ Vgl. Beattie, V., u.a., (Income Smoothing), 1994, S. 791.

²²⁵ Vgl. Perry, S. / Grinaker, R., (Earnings Expectations), 1994, S. 43.

²²⁶ Vgl. Perry, S. / Grinaker, R., (Earnings Expectations), 1994, S. 47.

²²⁷ Vgl. Perry, S. / Grinaker, R., (Earnings Expectations), 1994, S. 49.

Baber/Fairfield/Haggard²²⁸ untersuchten diesen Zusammenhang anhand von Daten von 438 Produktionsunternehmen für einen Zeitraum von 4.818 Unternehmensjahren (1977-1987) anhand multipler Regressionsanalysen mit dem Verhältnis „F&E-Ausgaben im Jahr t/F&E-Ausgaben im Jahr t-1“ als Predictor.²²⁹ Baber/Fairfield/Haggard kamen ebenfalls zu dem Ergebnis, dass F&E-Ausgaben gekürzt werden, um das Ergebnis entsprechend der Erwartungen der Kapitalgeber zu steuern.²³⁰

7.2.1.3 Relevanz des Jahresabschlusses für Kreditwürdigkeitsprüfung

Die Akquirierung von Fremdkapital rückt die Interessen der Kreditgeber in den Mittelpunkt. Der Kreditgeber ist in erster Linie daran interessiert, dass die Rückzahlung der Kreditbeträge und Zinsen termingerecht gesichert ist. Um das Verlustrisiko auszuschalten bzw. einschätzen zu können, werden Unternehmen einer Kreditwürdigkeitsprüfung unterzogen. Schuldnerunternehmen, die Kredite benötigen und an günstigen Konditionen interessiert sind, werden folglich versuchen, Kreditinstitute in ihrem Sinn zu beeinflussen.²³¹

Eine Kreditwürdigkeitsprüfung soll über den Risikogehalt einer Kreditgewährung Auskunft geben und somit sicherstellen, dass ein gewährter Kredit vertretbar ist. Dazu soll der Kreditnehmer seine wirtschaftlichen Verhältnisse, insbesondere den Jahresabschluss offen legen. Obwohl der Jahresabschluss nur begrenzt über die künftige Fähigkeit zur Kredittilgung und Fähigkeit zur Zinszahlung informiert, spielt er noch immer eine dominierende Rolle, wie den in Deutschland durchgeführten Befragungen von Betsch/Brümmer/Hartmann/Wittberg²³² zeigte. Die große Bedeutung von Jahresabschlusskennzahlen ist auch darauf zurück

²²⁸ Vgl. Baber, W. / Fairfield, P. / Haggard, J., (Spending Decisions), 1991, S. 818.

²²⁹ Vgl. Baber, W. / Fairfield, P. / Haggard, J., (Spending Decisions), 1991, S. 829f.

²³⁰ Vgl. Baber, W. / Fairfield, P. / Haggard, J., (Spending Decisions), 1991, S. 828.

²³¹ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 114.

²³² Vgl. Betsch, O. / Brümmer, E. / Hartmann, E. / Wittberg, V., (Kreditwürdigkeitsanalyse) 1997, S. 151f.

zuföhren, dass Unternehmen häufig nicht genügend aussagefähige verlässliche Daten zur Verfügung stellen.²³³ Zu den wichtigsten Kennzahlen im Rahmen der Jahresabschlussanalyse gehören die Eigenkapitalquote, der cash flow, die Liquidität 1./2./3. Grades, Rentabilitätskennzahlen sowie das Betriebsergebnis. Die Diskriminanzanalyse, ein mathematisch-statistisches Klassifikationsverfahren, trennt Objekte nach dem Ziel einer Zuordnung (bspw. Kreditwürdig und nicht kreditwürdig) mittels einer Diskriminanzfunktion, die aus einer oder mehreren Jahresabschlusskennzahl(en) bestehen kann. Untersuchungen zeigen, dass die Eigenkapitalquote einen hohen Trennbeitrag besitzt.²³⁴

F&E-Ausgaben können im Rahmen einer Kreditwürdigkeitsprüfung in zweifacher Art berücksichtigt werden, erstens im Rahmen einer Analyse von „soft facts“ und zweitens im Rahmen der Jahresabschlusskennzahlen. Bezüglich der „soft facts“ kommen sowohl Dicken²³⁵ in einer Befragung als auch Meyer²³⁶ in einer Studie zu dem Ergebnis, dass dieser Bereich nicht ausreichend berücksichtigt wird. Daraus lässt sich schließen, dass F&E-Tätigkeiten selbst kaum bis unzureichend für die Kreditwürdigkeitsanalyse berücksichtigt werden. Im Rahmen der Jahresabschlusskennzahlen wurde aufgezeigt, dass sowohl das Eigenkapital als auch das Ergebnis eine wichtige Rolle spielen und somit großen Einfluss auf das Ergebnis der Kreditwürdigkeitsprüfung haben. Daher ist davon auszugehen, dass in diesem Rahmen auf einen Teil der F&E-Ausgaben verzichtet wird, wenn sich dadurch das Bonitätsurteil zugunsten einer positiven Bearbeitung eines Kreditantrages ändert.²³⁷

²³³ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 116.

²³⁴ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 116.

²³⁵ Vgl. Dicken, A.-J., (Kreditwürdigkeitsprüfung), 1997, S. 116.

²³⁶ Vgl. Meyer, C., (Kreditinstitute), 1989, S. 200.

²³⁷ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 120.

7.2.2 Individuelle bilanzpolitische Ziele der Unternehmensleiter(innen)

Die Unternehmensleiter(innen) als Träger der Bilanzpolitik stellen stets einen Einflussfaktor auf bilanzpolitische Entscheidungen dar. Allerdings ist davon auszugehen, dass ein Individuum in seinem Handeln abgesehen von rationalen, im wirtschaftswissenschaftlichen Sinne objektiven Zielen auch von subjektiven persönlichen Motiven beeinflusst ist.²³⁸ Somit berücksichtigen Manager(innen) bei bilanzpolitischen Entscheidungen zusätzlich zu den im vorigen Kapitel dargestellten Interessen auch noch individuelle Ziele. Zu den stärksten Motiven zählen Wohlstandsmaximierung und Prestige.²³⁹ Während das Ziel, den eigenen Wohlstand zu maximieren von einer gewinnabhängigen Entlohnung abhängt, kann das Streben nach Prestigegewinn oder die Angst vor Prestigeverlust jedenfalls einen Anreiz zu bilanzpolitischen Maßnahmen darstellen. So könnte eine bedeutende Entwicklung, die während der Amtszeit eines Managers auf den Markt gebracht wird, auch mit seinem Ansehen als besonders innovationsfreundlicher Manager angesehen werden.²⁴⁰ Allerdings ist Prestigestreben als Motiv stets mit Subjektivität und schwer zu untersuchenden Entscheidungsfindungen verbunden und wird daher in dieser Arbeit nicht weiter behandelt, da Ergebnisse lediglich auf Vermutungen basieren würden.

Das Motiv, den eigenen Wohlstand zu maximieren, stellt hingegen ein quantifizierbares Ziel²⁴¹ dar und ist mit einer leistungsabhängigen Entlohnung verbunden, die aus der Sicht der Unternehmenseigentümer(innen) unter anderem zur Vermeidung des Moral Hazard Risikos und damit zur Senkung der Agency-Kosten vorgesehen ist. Sowohl bei rechnungswesensorientierten als auch bei aktionärsvermögensorientierten Bezugsgrößen gilt bei gewinnabhängiger Entlohnung, dass, wenn der Barwert der Gewinne erhöht wird, folglich der Barwert der Vergütungen steigt.²⁴² Dies kann dazu führen, dass Manager(innen)

²³⁸ Vgl. Krog, M.; (Rechnungslegungspolitik), 1998, S. 62.

²³⁹ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 126.

²⁴⁰ Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 126.

²⁴¹ Vgl. Lechner, K. / Egger, A. / Schauer, R., (Betriebswirtschaftslehre), 2006, S. 69.

²⁴² Vgl. Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 126.

versuchen, durch bilanzpolitische Maßnahmen, wie bspw. Reduzierung der F&E-Ausgaben, den Gewinn zu erhöhen und somit den Barwert der Vergütungen zu maximieren.

Zur Frage, ob sich dieses Verhalten bestätigen lässt, untersuchte Cooper/Selto²⁴³ in den USA in einem Laborexperiment die Abhängigkeit gewinnabhängiger Entlohnung von unterschiedlichen Bilanzierungsregeln mögliche Auswirkungen auf das Investitionsverhalten betreffend Forschung und Entwicklung. Dazu wurden 51 Versuchspersonen nach dem Zufallsprinzip in vier Gruppen eingeteilt, für die verschiedene Bilanzierungsvorschriften galten bzw. war für zwei Gruppen nach einer vorgegebenen Zeit ein Wechsel der Bilanzierungsmethode vorgesehen. Neben F&E-Investitionen standen den Versuchspersonen auch aktivierungspflichtige Sachinvestitionen zur Auswahl. Das Budget pro Person und Periode war einheitlich.²⁴⁴ Anhand von Varianzanalysen konnte mit diesem Experiment nachgewiesen werden, dass das Aktivierungsverbot im Vergleich zu der Aktivierungspflicht zu einem signifikant suboptimalen Investitionsverhalten führte.²⁴⁵

Dechow/Sloan²⁴⁶ untersuchte das F&E-Investitionsverhalten der Unternehmensleiter(innen) in speziellen Situationen des Abschiedsjahres. Es sollte die Frage geklärt werden, ob Unternehmensleiter(innen), die kurz vor deren Pensionierung oder Ablöse stehen, ihr Investitionsverhalten betreffend Forschung und Entwicklung ändern, um den Gewinn kurzfristig zu erhöhen. Der Anreiz könnte insofern stärker sein, als dass sie von eventuellen negativen Folgeeffekten nicht mehr betroffen sind. Dechow/Sloan konnten in ihrer Studie nachweisen, dass es bei Aktivierungsverbot im Jahr des Abschieds einer/eines Unternehmensleiter(in) zur Reduzierung von F&E-Ausgaben kommt. Kontrolluntersuchungen ergaben, dass es im Fall von Aktivierungspflicht bzw. –

²⁴³ Vgl. Cooper, J. / Selto, F., (R&D Investment Decisions), 1991, S. 227.

²⁴⁴ Vgl. Cooper, J. / Selto, F., (R&D Investment Decisions), 1991, S. 231.

²⁴⁵ Vgl. Cooper, J. / Selto, F., (R&D Investment Decisions), 1991, S. 239.

²⁴⁶ Vgl. Dechow, P. / Sloan, R., (Executive Incentives), 1991, S. 51.

wahlrecht im selben zeitlichen Rahmen nicht zur Reduzierung der F&E-Ausgaben kam.²⁴⁷

7.3 Spielräume der Bilanzvorschriften für die Variation von Forschungs- und Entwicklungsausgaben als bilanzpolitische Maßnahme

7.3.1 Tschechien – Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien

Die konkrete Regelung der tschechischen Gesetzgebung scheint grob betrachtet eine eindeutige Vorgehensweise bei Ansatzfragen zu Forschungs- und Entwicklungskosten vorzugeben. Es ist eine Aktivierungspflicht vorgesehen. Bei genauerer Betrachtung allerdings wirft diese Vorschrift einige Fragen auf, die bis heute noch nicht eindeutig geklärt wurden. Als erstes lässt die Formulierung „...Ergebnisse erfolgreich durchgeführter Arbeiten..“ mangels Präzisierung, ob ein Forschungsziel als solches erreicht werden soll oder ob ein künftiger Nutzen nachweisbar sein soll, die Frage offen, ab wann Ergebnisse aus Entwicklung oder Forschung als „erfolgreich durchgeführt“ eingestuft werden können und somit zum Ansatz in der Bilanz geeignet sind. Das eröffnet einen bilanzpolitischen Spielraum, indem es der Unternehmensleitung überlassen wird, den „Erfolg“ der durchgeführten Arbeiten nachzuweisen.

Es sind allerdings nur solche Forschungsergebnisse anzusetzen, die mit dem Ziel erstellt wurden, mit ihnen zu handeln bzw. sie wiederholt zu veräußern. Da die tschechischen Regelungen zum Ansatz von Forschung und Entwicklung auf Zweckbestimmung abstellen, kann die Aktivierung von F&E-Ausgaben, deren Ergebnisse zur Nutzung im eigenen Geschäftsbetrieb bestimmt sind, ausgeschlossen werden. Folglich wird ein Unternehmen, das bspw. eine Maschine oder Software für den eigenen Betrieb entwickelt diese Ausgaben aufwandswirksam verrechnen müssen. Das bedeutet, dass die Unternehmensleitung grundsätzlich die Möglichkeit hat, die Ausgaben dieses Teilbereiches zu steuern, um bilanzpolitische Ziele zu erreichen. In der Praxis

²⁴⁷ Vgl. Dechow, P. / Sloan, R., (Executive Incentives), 1991, S. 77.

wird es sich bei dem Bereich der Forschung und Entwicklung für den eigenbetrieblichen Gebrauch jedenfalls um fallweise Projekte handeln, da ein Unternehmen aus ökonomischen Gründen F&E-Projekte, deren Ergebnisse nicht veräußert werden, nicht zum Hauptzweck durchführen kann. Daraus ergibt sich hier ein Spielraum, die Höhe der F&E-Ausgaben als bilanzpolitische Maßnahme zu variieren, allerdings in Abhängigkeit der Zweckwidmung

7.3.2 Schweden – Aktivierungswahlrecht

Der schwedische Gesetzgeber überlässt mit dem Aktivierungswahlrecht dem Unternehmen die Entscheidungsfreiheit, ob F&E-Ausgaben aktiviert werden oder nicht. Das eröffnet bereits bei der Ansatzfrage einen Spielraum. Die Unternehmensleiter(innen) können frei entscheiden, ob sie F&E-Ausgaben aktivieren möchten oder aufwandwirksam verrechnen. An der gewählten Bilanzierungsform ist zwar im Sinne der Bilanzkontinuität festzuhalten, die Bilanzierungsmethode darf jedoch unter bestimmten Voraussetzungen geändert werden.²⁴⁸ Die in den schwedischen Bilanzierungsvorgaben verankerte Forderung nach Kontinuität und Stetigkeit der Jahresabschlüsse schränkt die Wahlmöglichkeit zwar ein, wird jedoch durch die Eigenheit der schwedischen Rechnungslegung, Bilanzierungspraxis einen starken bindenden Einfluss zu überlassen, aufgeweicht. Es ist zulässig, eine gewählte Bilanzierungsform zu ändern, wenn es zu einer besseren Darstellung führt. Da das Kriterium „bessere Darstellung“ ein sehr vage formuliertes Merkmal darstellt und letztendlich auf die Schlüssigkeit der Argumentation abstellt, eröffnet sich für die Unternehmensleitung eine Möglichkeit, bilanzpolitischen Einfluss zu nehmen, indem von Aktivierung zu aufwandswirksamen Verrechnung gewechselt werden kann und umgekehrt.

Sollte sich die Unternehmensleiter(innen) gegen eine Aktivierung entscheiden, werden die F&E-Ausgaben aufwandswirksam erfasst. Dies würde den Spielraum eröffnen, durch Steuerung des Ausmaßes der F&E-Tätigkeiten die Ausgaben zu

²⁴⁸ Vgl. Rundfelt, R., (Transnational Accounting), 2001, S. 2414.

ändern. Entscheidet sich die Unternehmensleitung jedoch für eine Aktivierung, sind Ansatzkriterien zu erfüllen. Da die Formulierung der Voraussetzungen sehr weit gefasst ist, ist die Erbringung des Nachweises nicht schwierig. Das ermöglicht, F&E-Ausgaben jedenfalls zu aktivieren, es sei denn, es handelt sich um eine unklare Anfangsphase der Forschung ohne Beschreibung eines Inhaltes oder Definition eines Zieles. Das bedeutet, dass die Ausgaben der Grundlagenforschung als nicht aktivierbare Kosten ebenfalls aufwandswirksam erfasst werden müssen und somit als bilanzpolitische Maßnahmen dienen können. Im Fall einer Aktivierung

7.3.3 Österreich – Aktivierungsverbot

Nach österreichischer Gesetzgebung gibt es keine Möglichkeit, F&E-Ausgaben im Anlagevermögen zu aktivieren. Sie sind aufwandswirksam zu verbuchen. Es ist zwar ein Ansatz der F&E-Ausgaben in der Bilanz denkbar, wenn es sich um eine Dienstnehmererfindung oder um einen weit ausgereiften Prototypen handelt, allerdings aufgrund der starken Regelungsintensität der Ansatzmöglichkeiten nur in Einzelfällen möglich. Wenn das Management F&E-Ausgaben reduzieren möchte, da es bspw. eine gewinnerhöhende Bilanzpolitik verfolgt, können über diese Varianten die gewinnmindernden Ausgaben gesenkt werden, ohne dass das F&E-Investitionsverhalten reduziert werden müsste. Allerdings gestaltet sich in der Praxis, aufgrund der rechtlichen und vertraglichen Komplexität und der hohen Anforderungen an den Nachweisen der Aktivierungsfähigkeit.

Im Zuge der Bewertung ist eine weitere Variante möglich, wie Entwicklungskosten „in die Bilanz einfließen“. Obwohl sämtliche Umgehungsversuche des Ansatzverbotes für immaterielle Anlagegüter unzulässig sind, ist es unter sehr restriktiven Rahmenbedingungen möglich, dass Entwicklungskosten im Rahmen einer Verbuchung als Sondereinzelkosten der Fertigung oder Fertigungsgemeinkosten aktiviert werden. Als Sonderkosten können bspw. Entwürfe, Modell, Schablonen oder Sonderwerkzeug anfallen. Sie sind nur dann als Sondereinzelkosten der Fertigung anzuerkennen, wenn diese in unmittelbarer Beziehung zur Produktion der herzustellenden Güter stehen und

wenn sie nicht zu den allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten zählen.²⁴⁹ Auf diese Weise können Teile der F&E-Ausgaben sicherlich aufwandsneutral verbucht werden, jedoch wird es sich nur um einen geringen Anteil handeln.

Neben den zu vernachlässigenden Möglichkeiten, F&E-Tätigkeiten als Dienstnehmererfindung oder Prototyp darzustellen oder als Sondereinzelkosten zu definieren und so zu aktivieren, bleibt der Spielraum, bilanzpolitische Ziele durch eine Variation der F&E-Ausgaben zu erreichen. So wird er je nach bilanzpolitischer Zielsetzung die F&E-Tätigkeiten erhöhen, reduzieren oder auch einfach nicht weiter forcieren.

7.3.4 IAS/IFRS – Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien

Die Regelungen der IAS/IFRS haben eine Aktivierungspflicht für Entwicklungskosten vorgesehen. Entscheidend für die Aktivierungspflicht sind sechs Kriterien, deren Nachweis kumulativ erbracht werden muss. Grundsätzlich ist somit eine bilanzpolitische Steuerung vor diesem „Aktivierungszeitpunkt“ über das F&E-Investitionsverhalten selbst möglich und danach über die Festsetzung der Bewertungsmethoden. Obwohl die Regelungen klar, detailliert und unmissverständlich ausformuliert sind, ergibt sich doch ein weiterer Ermessensspielraum in der Festlegung der sechs Aktivierungsmerkmale. Wie in dieser Arbeit wiederholt dargestellt, liegt es in der Natur der F&E-Tätigkeiten, dass der Zeitpunkt, ab dem sie einen tatsächlichen Wert für das Unternehmen darstellen, schwer greifbar und daher durch Vorschriften kaum eindeutig festlegbar ist. Daraus ergibt sich, dass Ansatzvoraussetzungen in der Formulierung gestaltbar und somit manipulierbar sind. Das eröffnet Möglichkeiten für bilanzpolitische Maßnahmen. Möchte die Unternehmensleitung die Aktivierung noch hinauszögern, unterlässt sie bspw. den Nachweis der „Technischen Machbarkeit“. Umgekehrt ist in manchen Branchen durch den Nachweis der internen Verwendungsmöglichkeit die Erbringung der

²⁴⁹ Vgl. Wöhe, G. / Döring, U., (Bilanzpolitik), 1997, S. 413.

Ansatzvoraussetzungen leicht möglich und somit auch eine Aktivierung der F&E-Ausgaben zu einem sehr frühen Zeitpunkt des Entwicklungsstadiums.

Bei Erfüllung der Kriterien ergibt sich eine Aktivierungspflicht. Hier ergibt sich, abgesehen von der Beeinflussung des Nachweises der Kriterien, kein Spielraum für bilanzpolitische Maßnahmen. Ausgaben für Forschung hingegen dürfen nicht aktiviert werden und eröffnen somit den Spielraum, die Höhe der Forschungsausgaben zugunsten eines bilanzpolitischen Zieles zu variieren.

7.4 Die Auswirkungen auf das Ausmaß der Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten

In diesem Kapitel wird zuerst dargestellt, wessen Interessen Entscheidungsträger(innen) bei der Entscheidungsfindung beeinflussen. Um diesen Interessen nachzukommen werden von Unternehmensleiter(innen) bilanzpolitische Ziele definiert. In der Folge wird durch empirische Untersuchungen aufgezeigt, dass bei der Verfolgung von bilanzpolitischer Zielen auf eine Variation der F&E-Ausgaben zurückgegriffen wird. Die führt zu Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit. In welchem Ausmaß dies möglich ist, wird durch die jeweiligen Spielräume der Bilanzierungsvorschriften bestimmt.

Die Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit werden in der folgenden Tabelle vergleichend dargestellt. Für eine übersichtlichere Darstellung der möglichen Auswirkungen wird folgende vereinfachende Annahme getroffen:

Falls Unternehmensleiter(innen) zwischen Aktivierung von F&E-Ausgaben und deren aufwandswirksame Verrechnung wählen können, tendieren sie dazu, F&E-Ausgaben zu aktivieren.

Diese Annahme stützt sich darauf, dass sich Unternehmensleiter(innen) als rationale Entscheidungsträger der Wichtigkeit von F&E-Tätigkeit für ein erfolgreiches und innovatives Unternehmen bewusst sind. Sie werden daher in

daran interessiert sein, F&E-Projekte in ihrem Unternehmen zu starten, betreiben und forcieren anstatt sie zu reduzieren. Das bedeutet, dass sie die Variante der Aktivierung der aufwandswirksamen Verrechnung und sich daraus ergebenden möglichen Variierung der F&E-Tätigkeit bevorzugen.

F&E Bilanzierungsvorschriften					
		Tschechien Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien	Schweden Aktivierungs- wahlrecht	Österreich Aktivierungs- verbot	IAS/IFRS Aktivierungspflicht bei Erfüllung von Kriterien
Kapitalgeber(innen)	Relevanz von F&E für Marktwert	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen	Keine Auswirkungen
	Relevanz des Gewinns für Marktwert	Auswirkungen auf F&E-Tätigkeiten für eigenbetrieblichen Gebrauch	Kein Auswirkungen	Auswirkungen auf gesamte F&E- Tätigkeiten	Auswirkungen auf Forschungstätigkeiten
	Relevanz des Jahresabschlusses für Kreditwürdigkeit	Auswirkungen auf F&E-Tätigkeiten für eigenbetrieblichen Gebrauch	Keine Auswirkungen	Auswirkungen auf gesamte F&E- Tätigkeiten	Auswirkungen auf Forschungstätigkeiten
Unternehmensleiter(innen)	Individuelle Ziele	Auswirkungen auf F&E-Tätigkeiten für eigenbetrieblichen Gebrauch	Keine Auswirkungen	Auswirkungen auf gesamte F&E- Tätigkeiten	Auswirkungen auf Forschungstätigkeiten

Tabelle 2) Auswirkungen der F&E-Bilanzierungsvorschriften auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit

Im Rahmen der tschechischen Bilanzierungsvorschriften ergeben sich Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit. Die Relevanz der F&E-Ausgaben für den Marktwert haben keinerlei Auswirkungen auf das Investitionsverhalten betreffend Forschung und Entwicklung. Zur positiveren Darstellung des Gewinns oder Jahresabschlusskennzahlen kann auf eine Reduzierung der F&E-Ausgaben zurückgegriffen werden, sofern das Ergebnis der F&E-Projekte für den eigenbetrieblichen Gebrauch geplant ist. Das bedeutet, dass es zur Verzögerung dieser F&E-Projekte kommen kann und somit zu Auswirkungen auf die F&E-Tätigkeit, allerdings nur auf einen Teilbereich.

Im Rahmen der schwedischen Bilanzierungsvorschriften ergibt sich ein anderes Bild zur Steuerung der F&E-Tätigkeit, da jedenfalls die Möglichkeit der Aktivierung besteht. Das bedeutet, es muss nicht auf eine Reduzierung der F&E-Ausgaben zurückgegriffen werden, um den Gewinn oder Jahresabschlusskennzahlen positiver darzustellen. Es kommt somit im Rahmen der hier untersuchten Bedingungen zu keinen Auswirkungen auf die F&E-Tätigkeit.

Das in den österreichischen Bilanzierungsvorschriften verankerte Aktivierungsverbot für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, lässt keine Aktivierung der F&E-Ausgaben zu. Sie sind aufwandswirksam zu erfassen und haben somit stets Einfluss auf den Gewinn und auf die Jahresabschlusskennzahlen. Das führt zu möglichen Auswirkungen auf die gesamten F&E-Tätigkeit bei der Verfolgung von bilanzpolitischen Zielen.

Die Vorschriften der IAS/IFRS sehen eine Aktivierungspflicht für Entwicklungsausgaben vor und ein Aktivierungsverbot für Forschungsausgaben und für den Fall vor, dass die Kriterien nicht erfüllt werden. Das führt zu Auswirkungen auf jenen Teilbereich, der nicht aktiviert werden darf. Einerseits sind Forschungstätigkeiten davon betroffen und andererseits jene F&E-Ausgaben, die die Ansatzkriterien nicht erfüllen. Der Nachweis der Kriterien ist einem

Ermessensspielraum ausgesetzt und wird vor allem dann nicht erfolgen könne, wenn es sich um Forschungsausgaben handelt, die ohnehin von der Aktivierung ausgeschlossen sind. Folglich ergeben sich Auswirkungen im Rahmen der IAS/IFRS auf Forschungsausgaben, auf deren Variation möglicherweise zurückgegriffen wird, wenn die Darstellung des Bilanzbildes durch Gewinn oder Jahresabschlusskennzahlen positiv beeinflusst werden soll. Insgesamt sind im Rahmen dieser Bilanzierungsvorschriften zwar Auswirkungen möglich, allerdings nur auf einen Teilbereich.

8 Schlussbemerkung und Empfehlung für Österreich

Die eingangs erläuterte zunehmende Bedeutung von Innovations- und Technologievorsprung betont die Wichtigkeit, in Forschung und Entwicklung zu investieren. Im Zusammenhang mit der Anforderung, Unternehmen zu F&E-Investitionen zu ermutigen, bestmögliche Voraussetzungen zu schaffen, wurde die grundlegende Frage aufgeworfen, ob Bilanzierungsvorschriften diesbezüglich eine Rolle spielen. Angesichts der Problematik, dass F&E-Ausgaben aufgrund ihrer schweren Greifbarkeit und Abgrenzbarkeit zu den „ewigen Sorgenkinder der Bilanz“²⁵⁰ zählen, gibt es keine einheitliche Linie zu dieser Thematik. Dieser Umstand wird durch die Tatsache untermauert, dass der Vergleich der F&E-Bilanzierungsvorschriften ein heterogenes Bild zeigt. Es lässt sich gut erkennen, wie unterschiedlich die Lösungen zu Ansatz- und Bewertungsfragen zu ein und demselben Thema sein können. So sieht die schwedische Gesetzgebung Vorschriften mit sehr geringer Regelungsintensität vor und überlässt überdies dem Unternehmer die grundsätzliche Entscheidung, ob F&E-Ausgaben aktiviert werden oder aufwandswirksam verrechnet werden. Die IAS/IFRS legen auf den Informationscharakter des Jahresabschlusses Wert und sehen daher eine Notwendigkeit, F&E-Ausgaben als Anlagewert in der Bilanz auszuweisen, vorausgesetzt die Ansatzkriterien werden erfüllt. Diese Aktivierungspflicht wird durch die Merkmale aufgeweicht, da deren Nachweis stets einen Ermessensspielraum offen lässt. Die österreichische Gesetzgebung orientiert sich am Gläubigerschutz und schreibt ein generelles Aktivierungsverbot für F&E-Ausgaben vor. Der tschechische Gesetzgeber orientiert sich stark an den IAS/IFRS und sieht zwar eine Aktivierungsmöglichkeit für F&E-Ausgaben vor, sieht allerdings auch Einschränkungen vor, die letztendlich wieder zu einem Aktivierungsverbot führen.

Trotz der unterschiedlichen Regelungsintensität der Bilanzierungsvorschriften bleibt der Ermessensspielraum allen Varianten erhalten, der jedenfalls einen Anreiz

²⁵⁰ Vgl. Moxter, (Immaterielle Werte), 1979, S. 1102.

für bilanzpolitische Maßnahmen darstellt. Während bei Regelungssystemen, die eine Aktivierung vorsehen, bilanzpolitische Steuerung auch über die Darstellung F&E-Tätigkeiten in der Bilanz möglich ist, führt ein Aktivierungsverbot zu einem unmittelbaren Ändern der F&E-Tätigkeit selbst. D.h. die F&E-Aktivitäten werden bei Bedarf reduziert oder erhöht, wobei letzteres im Zusammenhang mit bilanzpolitischen Maßnahmen eher die Ausnahme darstellt. Da sich bei verschiedenen Regelungssystemen unterschiedliche Spielräume für bilanzpolitische Maßnahmen ergeben, spielen die Bilanzierungsvorschriften jedenfalls eine Rolle und sollten bei den Überlegungen, wie bestmögliche Voraussetzungen für ein innovationsfreundliches Klima geschaffen werden, miteinbezogen werden.

Der abschließende Vergleich zeigt, dass ein Aktivierungsverbot grundsätzlich stärker verleitet, F&E-Tätigkeiten aus anderen Gründen, als basierend auf sachlichen Überlegungen, mit der F&E-Aufgabe zusammenhängenden Entscheidungen, zu ändern. So ergibt sich, dass zur Erhöhung des Gewinns oder zur besseren Darstellung der Jahresabschlusskennzahlen F&E-Ausgaben reduziert werden, wenn es keine Möglichkeit gibt, diese zu aktivieren. Obwohl es im Rahmen der tschechischen Bilanzierungsvorschriften und der IAS/IFRS ebenfalls zu Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit kommt, handelt es sich jeweils nur um Teilbereiche. Anders stellt sich der Vergleich für Österreich dar, wo es zu Auswirkungen auf die gesamten F&E-Tätigkeit kommen kann, während es im Rahmen der schwedischen Bilanzierungsvorschriften zu keinen Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit kommt.

Meinem Erachten nach zeigt das Ergebnis, dass es für die österreichische Regelung einen Raum für Verbesserungsmaßnahmen gibt. Um bestmögliche Voraussetzungen zur Förderung der Aufnahme und Intensivierung von F&E-Tätigkeiten zu schaffen, sollten die oben beschriebenen Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeit, vermieden werden. Es sollten Entscheidungen über das Ausmaß von F&E-Tätigkeiten abgesehen von dem sachlichen Interesse, Innovationen auf den Markt zu bringen, nicht noch weiteren Einflussfaktoren

ausgesetzt sein. Um möglichst attraktive Voraussetzungen zu schaffen, ergibt sich für Österreich die Schlussfolgerung, eine Aktivierungsmöglichkeit zu schaffen, wie es bspw. der deutsche Gesetzgeber²⁵¹ bereits in einem Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts²⁵² vorschlägt. Da der Gläubigerschutz- und Kapitalerhaltungsgedanke eine bewährte Grundlage bildet, könnte in Anlehnung an die IAS/IFRS eine Aktivierung²⁵³ unter festgelegten Kriterien vorstellbar sein. Als Grundlage zur Formulierung der Kriterien ist die Überprüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit denkbar. Die Merkmale „Selbständige Verkehrsfähigkeit“ und „Wirtschaftlicher Wert“ entsprechen inhaltlich in etwa den geforderten Ansatzvoraussetzungen der IAS/IFRS. Daraus ergäbe sich, dass österreichische Jahresabschlüsse mit denen, die nach IAS/IFRS abgeschlossen wurden, vergleichbar werden, was in der anfangs erwähnten Öffnung der Märkte ein Vorteil für Österreich wäre.

Ob österreichische Unternehmen verstärkt das Motto „*Innovation is the mantra of success*“²⁵⁴ auch zu ihrem Leitspruch erheben hängt abgesehen von deren Rechnungslegungsvorschriften von vielen wirtschaftlichen und politischen Faktoren und Voraussetzungen ab, jedoch kann mit einer entsprechenden Bilanzierungsvorschrift einerseits zumindest ein Teil zu einer Intensivierung der F&E-Tätigkeiten beigetragen werden. Andererseits könnte man durch eine Auflockerung des Aktivierungsverbotes für immaterielle Vermögensgegenstände im Anlagevermögen sich für internationale forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen als Wirtschaftsstandort attraktiver darstellen.

²⁵¹ Das Beispiel Deutschlands ist hier insofern relevant, als dass Deutschlands Bilanzierungsvorschriften ebenfalls stark vom Gedanken des Gläubigerschutzes geprägt sind.

²⁵² Siehe BilMoG, 2008, S. 108.

²⁵³ Eine Studie von Lev, B. / Zarowin, P. schlägt den US-GAAP ebenfalls die Aktivierungsmöglichkeit von F&E-Ausgaben zu erweitern. Vgl. Lev, B./– Zarowin, P., (Financial Reporting), 1999, S. 380.

²⁵⁴ Siehe auch Einleitung, Kapitel 1, Seite 1.

QUELLENVERZEICHNIS

BÜCHER UND SCHRIFTEN

3M Company, (The 3M Story), A Century of Innovation, The 3M Story, First Edition, 2002

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan, Bilanzen, 7. Auflage, Düsseldorf 2003

Bertl, Romuald / Kofler, Herbert / Mandl, Dieter, (Praxis der Rechnungslegung), Praxis der neuen Rechnungslegung, RLG idF des EU-GesRÄG 1996, 4 Auflage, Wien 1997

Brockhoff, Klaus, (F&E), Forschung und Entwicklung, 3 Auflage, München 1992

Brönner, Herber / Bareis, Peter / Brönner Herbert, (Handelsbilanz) Die Bilanz nach Handels- und Steuerrecht, 9. Auflage, Stuttgart 1991

Burgdorf, Rüdiger, (Schwedische Rechnungslegung), Schwedische Rechnungslegung in: Internationale Rechnungslegung, hrsg. von Gräfer, Horst – Demming Claudia, Stuttgart 1994, S.445 - 510

Bürgel, Hans-Dietmar / Haller, Christine / Binder, Markus, (F&E-Management), F&E-Management, München 1996

Busse von Colbe, Walther, (Lexikon), Lexikon des Rechnungswesens, Handbuch der Bilanzierung und Prüfung, der Erlös-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung, 3. Auflage, München 1994

Coenenberg, Adolf, G., (Jahresabschluß 1997) Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, Grundfragen der Bilanzierung nach betriebswirtschaftlichen und internationalen Grundsätzen, 16. Auflage, Stuttgart 1997

Coenenberg, Adolf, G., (Jahresabschluß 2003) Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IAS/IFRS, US-GAAP, DRS, 19. Auflage, Stuttgart 2003

Coopers & Lybrand, (Hrsg.), (Tschechische Rechnungslegung), Das tschechische Recht der Rechnungslegung, Düsseldorf/Prag 1994

Dicken, André – Jacques, (Kreditwürdigkeitsprüfung), Kreditwürdigkeitsprüfung: Kreditwürdigkeitsprüfung auf der Basis des betrieblichen Leistungsvermögens, Hamburg 1997

Dawo, Sascha, (Immaterielle Güter) Immaterielle Güter in der Rechnungslegung nach HGB, IAS/IFRS und US-GAAP, Berlin 2003

Egger, Anton / Samer, Helmut, (Jahresabschluss nach UGB) Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss – Erstellung und Analyse, 10. Auflage, Wien 2006

Freericks, Wolfgang, (Bilanzierungsfähigkeit), Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln 1976

Frick, Wilhelm, (Bilanzierung), Bilanzierung nach dem Unternehmensgesetz, 8. Auflage, Wien 2007

Heinen, Edmund, (Handelsbilanzen), Handelsbilanzen, 12. Auflage, Wiesbaden 1986

Heurlin, Sigvard / Peterssohn, Erling, (Sweden), Sweden, in European Accounting Guide, hrsg. von Alexander, David / Archer, Simon, 5. Auflage, Aspen 2003

Heuser, Paul, J. / Theile, Carsten / Pawelzik, Kai, Udo, (IAS Handbuch), IAS/IFRS Handbuch, Einzel- und Konzernabschluss, 2. Auflage, Köln 2005

Hoffmann, Wolf-Dieter, (IAS/IFRS Kommentar), Haufe IAS/IFRS Kommentar, hrsg. Von Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter, 5. Auflage, Freiburg 2007

Hofians, Robert, (Immaterielle Vermögensgegenstände), Immaterielle Werte in Jahresabschluß, Steuerbilanz und Einheitswertermittlung, Wien 1992

von Keitz, Isabel, (Internationale Rechnungslegung), Immaterielle Güter in der internationalen Rechnungslegung, Düsseldorf, 1997

Klein, Ladislav, (Kapitalgeberschutz), Kapitalgeberschutz durch tschechische Rechnungslegungsvorschriften, Frankfurt am Main 1998

Kovanicová, Dana, (Finanzbuchführung), Finanční Účetnictví, Prag 1997

Krejci, Heinz, (Handelsrecht), Grundriß des Handelsrechts, Wien 1995

Krog, Markus, (Rechnungslegungspolitik), Rechnungslegungspolitik im internationalen Vergleich: Eine modellorientierte Analyse, Landsberg/Lech 1998

Küting, Karlheinz / Weber, Claus-Peter, Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 4. Auflage, Stuttgart 1995

Küting, Karlheinz, (Bilanzanalyse), Bilanzierung und Bilanzanalyse am Neuen Markt, Wege zur umfassenden Unternehmensanalyse, Stuttgart 2001

Lechner, Karl / Egger, Anton / Schauer, Reinbert, (Betriebswirtschaftslehre), Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Auflage, Wien 2006

Lutz-Ingold, Martin, (Immaterielle Güter), Immaterielle Güter in der externen Rechnungslegung, Wiesbaden 2005

Meyer, Claus, (Kreditinstitute), Kunden-Bilanz-Analyse der Kreditinstitute: Eine Einführung in die Jahresabschluß-Analyse und in die Analyse-Praxis der Kreditinstitute, Stuttgart 1989

Moxter, Adolf, (Bilanzlehre), Bilanzlehre, Band I: Einführung in die Bilanztheorie, 3. Auflage, Wiesbaden 1984

Mrázek, Johannes, (F&E im Bilanz- und Steuerrecht), Forschung und Entwicklung im Bilanz- und Steuerrecht, Wien 1997

Müller-Dahl, Frank P., (Handelsrechtliche Bilanzierungsfähigkeit), Betriebswirtschaftliche Probleme der handels- und steuerrechtlichen Bilanzierungsfähigkeit, Berlin 1979

Mutze, Otto, (Aktivierung), Aktivierung und Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter nach Handels- und Steuerrecht, Berlin 1960

OECD, (Frascati Manual), Frascati Manual, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development, 6. Auflage, Paris, 2002

Ruhnke, Klaus, (Rechnungslegung IFRS), Rechnungslegung nach IFRS und HGB, Stuttgart 2005

Rundfelt, Rolf, (Transnational Accounting), Sweden – Individual Accounts, in: Transnational Accounting, hrsg. von Ordelheide, Dieter – KPMG, 2. Auflage, New York 2001, S. 2351–2442

Scheld, Guido, (Bilanzpolitik), Konzernbilanzpolitik: Quantitative Wirkungen der Konzernabschlussparameter auf die Konzernbilanzstruktur und das Konzernergebnis, Frankfurt a.M. 1994

Schön, Michael, (Vergleich Immaterielle Anlagewerte), Aktivierung von immateriellen Anlagewerten in den USA im Vergleich zur deutschen Rechnungslegung, Frankfurt am Main 1997

Schröder, Jakob, (F&E-Freudigkeit), F&E-Bilanzierung als Einflussfaktor der F&E-Freudigkeit, Frankfurt am Main 2001

Ungersbäck, Ernst, (Jahresabschluß Tschechien), Der Jahresabschluß nach Tschechischem und Slowakischem Recht: ein Vergleich mit Österreich und den International Accounting Standards unter besonderer Berücksichtigung der Anforderungen des Kapitalmarktes, Wien 1999

Wagenhofer, Alfred / Ewert, Ralf, (Unternehmensrechnung), Externe Unternehmensrechnung, 2. Auflage, Heidelberg 2007

Wiley, Kommentar zur internationalen Rechnungslegung, hrsg. von Ballwieser, Wolfgang / Beine, Frank / Hayn, Sven / Peemöller, Volker-H. / Schruff, Lothar / Weber, Claus-Peter, (IFRS 2008), IFRS 2008, 9. Auflage, Weinheim 2008

Wöhe, Günter – Döring, Ulrich, (Bilanzpolitik), Bilanzierung und Bilanzpolitik, Betriebswirtschaftlich – Handelsrechtlich – Steuerrechtlich, 8. Auflage, München 1997

BEITRÄGE

Baber, William R. / Fairfield, Patricia M. / Haggard, James A., (Spending Decisions), The Effect of Concerns about Reported Income on Discretionary Spending Decisions: The Case of Research and Development, in The Accounting Review, Vol. 66, 1991, S. 818-829

Beattie, Vivien / Brown, Stephen / Ewers, John / Brian, Manson/Stuart, Thomas / Dylan, Turner, (Income Smoothing), Extraordinary Items and Income Smoothing: A Positive Accounting Approach, in Journal of Business Finance & Accounting, Vol 21, 1994, S. 791-811

Ben-Zion, Uri, (1978), The Investment Aspect of Nonproduction Expenditures: an Empirical Test, in Journal of Economics and Business, Vol. 30, S. 224-229

Bertl, Romuald / Hirschler, Klaus, (Abgrenzung AV/UV), Kriterien für die Abgrenzung von Anlage- und Umlaufvermögen, in Recht und Rechnungswesen, 15. Jahrgang, 2005, S. 167-168

Betsch, Oskar / Brümmer, Ekkehard / Hartmann, Egbert / Wittberg, Volker, (Kreditwürdigkeitsanalyse), Kreditwürdigkeitsanalyse im Firmenkundengeschäft, in Die Bank, o.Jg., 1997, S. 150-155

Bryshaw, R.E. / Eldin, Ahmed E., (1989), The Smoothing Hypothesis and the Role of Exchange Differences, in Journal of Business Finance and Accounting, Vol. 16, S. 621-633

Caza Van-Jeny, Anne / Jeanjean, Thomas, (R&D Capitalization), The Negative Impact of Capitalization: A Value Relevance, in European Accounting Review, Vol. 15, No. 1, 2006, S. 37-61

Catasús, Bino / Grojer, Jan / Erik, (Credit Decisions), Intangibles and credit decisions: results from an experiment, in European Accounting Review, Vol. 12:2, 2003, S. 327-355

Chauvin, Keith W. / Hirschey, Mark, (1993), Advertising, R&D Expenditures and the Market Value of the Firm, in Financial Management, No. 4, S. 128-140

Chauvin Keith W. / Hirschey, Mark, (1994), Goodwill, Profitability, and the Market Value of the Firm, in Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 13, S. 159-180

Coenenberg, Adolf G., (1985), Management Stock Options – Grundsätzliche Überlegungen und das Modell des Dresdner Bank Konzerns, in Unternehmensorientierte Entlohnungssysteme, hrsg. von Pellens, Bernhard, Stuttgart 1985, S. 101-113

Cooper, Jean C. / Selto, Frank H., (R&D Investment Decisions), An Experimental Examination of the Effects of SFAS No. 2 on R&D Investment Decisions, in Accounting, Organizations and Society, Vol. 16, S. 227-242

DeFond, Mark L. / Park, Chul W., (1997), Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings, in Journal of Accounting and Economics, Vol. 23, S. 115-139

Eckel, Norm, (1981), The Income Smoothing Hypothesis Revisited, in Abacus, Vol. 17, S. 28-40

Fischer, Andrea / Haller, Axel, (Bilanzpolitik Gewinnglättung), Bilanzpolitik zum Zwecke der Gewinnglättung: Empirische Erkenntnisse, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft, 63. Jg., 1993, S. 35-69

Frick, Wilhelm, (Insolvenzgefährdung), Bilanzierung und Bewertung von immateriellen Vermögensgegenständen im Lichte der Insolvenzgefährdung, in

Gläubigerschutz, Betriebswirtschaftslehre und Recht, hrsg. von Seicht, Gerhard, Wien 1993, S. 49-80

Givoly, D. / Ronen, J., (1981), Smoothing Manifestations in Fourth Quarter Results of Operations: Some Empirical Evidence, in Abacus, Vol. 17, S. 174-193

Goodacre, Alan, (R&D), R&D Expenditure and the Analysts's View, in Accountancy, Vol 107, 1991, S. 78-79

Hepworth, S.R., (Smoothing Income), Smoothing Periodic Income, in The Accounting Review, Vol. 28, 1953, S. 32-39

Hirschey, Mark, (1982), Intangible Capital Aspects of Advertising and R&D Expenditures, in Journal of Industrial Economics, Vol. 30, S.374-390

Hirschey, Mark, (1985), Market Structure and Market Value, in Journal of Business, Vol. 58, No. 1, S.89-98

Hirschey, Mark / Spencer, Richard S., (1992), Size Effects in the Market Valuation of Fundamental Factors, in Financial Analysts Journal, March - April, S. 91-95

Hirschey, Mark / Weygandt, Jerry – J., (1985), Amortisation Policy for Advertising and Research and Development Expenditures, in Journal of Accounting Research, Vol. 23, S. 326-335

Koch, Bruce, S., (Income), Income Smoothing: An Experiment, in The Accounting Review, Vol. 56, 1981, S. 574-586

Krump, Franz, (Erfassung von F&E-Kosten), Erfassung von Forschungs- und Entwicklungskosten, in RWZ, 4. Jahrgang, 2000, S. 111-114

Kussmaul, Heinz, (Bilanzierungspflicht), Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in: Handbuch der Rechnungslegung, Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, hrsg. von Küting, K. / Weber C.P., Bd. Ia, 4. Aufl., Stuttgart 1995, S. 191-217

Lev, Baruch / Zarowin, Paul, (Financial Reporting), The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them, in: Journal of Accounting Research, 1999, S. 353-385

McGee, Robert, (Software Accounting), Software Accounting, Bank Lending Decisions, and Stock Prices, in: Management Accounting, February, 1984, S. 20-23

Moxter, Adolf, (Immaterielle Werte), Immaterielle Anlagewerte im neuen Bilanzrecht, in Betriebs-Berater, Zeitschrift für Recht und Wirtschaft, 34. Jahrgang, 1979, S. 1.102-1.109

Nowotny, Christian, Von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung zu internationalen Standards als Normen der Rechnungslegung, in: RWZ, 10. Jahrgang, 1998, S. 301-306

Perry, Susan / Grinaker, Robert, (Earnings Expectations), Earnings Expectations and Discretionary Research and Development Spending, in Accounting Horizons, Vol. 8, No. 4, 1994, S. 43-51

Riegler, Christian / Höllerschmid, Christian, (Berichterstattung F&E), F&E Berichterstattung in Anlehnung an den Jahresabschluss, in Recht und Rechnungswesen, 15. Jahrgang, 2005, S.20-32

Schmidt, Franz, (1979), Bilanzpolitik deutscher Aktiengesellschaften: Empirische Analysen des Gewinnglättungsverhaltens, Wiesbaden

Seicht, Gerhard, (Gläubigerschutz), Rechnungslegungsreform und Gläubigerschutz, in Gläubigerschutz, Betriebswirtschaftslehre und Recht, hrsg. von Seicht, Gerhard, Wien 1993, S. 1-32

Veit, Klaus-Rüdiger, Die bilanzielle Behandlung von Forschungs- und Entwicklungsausgaben, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium, Heft 9, 1992, S. 453-457

Wagenhofer, Alfred / Moitzi, Bernhard, (F&E im Jahresabschluss), Forschungs- und Entwicklungskosten im Jahresabschluß, in Forschung und Entwicklung, Steuerung, Berichterstattung und Prüfung, hrsg. von Bertl Romuald – Leitner, Karl – Heinz – Riegler, Christian, Wien 2006, S. 163-184

GESETZTESTEXTE

Geszentwurf der Bundesregierung Deutschland, (BilMoG), Gesetzes zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzierungsmodernisierungsgesetz – BilMoG), 21. Mai 2008

Österreich: Unternehmensgesetzbuch, (UGB), BGBl 2005/120

Schweden: Bilanzierungsgesetz, (AL 1995), Arsredovisningslag, 1995:1554

Schweden: Buchhaltungsgesetz, (BL 1999), Bokföringslag 1999: 1078

Tschechien: Handelsgesetzbuch, (CZHGB), Gesetz Nr 513/1991 Sb vom 5. November 1991 idF CR MF Nr 84/1995 Sb.

Tschechien: Verordnung über die Gliederung der Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung und ihre inhaltliche Abgrenzung für Unternehmer, (JAVO), Opabrení FMF c.j. V/1-31 388/1992 ze dne 29. prosince

1992 kterým se stanoví usporádání položek rozvahy a výkazu zisku a ztrát a jejich obsahové vymezení pro podnikatele v.zn. opatření MF CR c.j. 281/23 655/1993, c.j. 281/73 574/1993 (Verordnung des FMF Nr. V/1-31 388/1992 vom 29. Dezember 1992 über die Gliederung der Psoten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung und ihre inhaltliche Abgrenzung für Unternehmer i.d.F. der Verordnungen des MF CR Nr. 281/23 655/1993, Nr. 281/73 574/1993)

Tschechien: Verordnung über den Kontenrahmen und die Kontierungsvorgehensweisen für Unternehmer, (KtoVO), Opatreni FMF c.j. V20 100/1992 ze dne 15. cervence 1992, kterym se stanoví uctová osnova a postupy úctování pro podnikatele; v.zn. opatření FMF c.j. V/2-30 864/1992 a MF CR c.j. V/281/69 810/1993 (Verordnung des FMF Nr. V/20 100/1992 vom 15. Juli 1992 über den Kontenrahmen und die Kontierungsvorgehensweisen für Unternehmer; i.d.F der Verordnungen FMF Nr. V/2-30 864/1992 und MF CR Nr. V 281/69 810/1993)

Tschechisches Rechnungswesengesetz, (RWG), Zákon c. 563/1991 Sb. Ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví (Gesetz Nr. 563/1991 GBl. Vom 12. Dezember 1991 über die Buchführung)

INTERNET

http://www.bmf.gv.at/steuern/einkommensteuer/verordnungen/forschungs_vo_anhang1.htm (Stand 3. September.2007)

<http://www.iasplus.com/standard/ias38.htm> (Stand 9. September 2007)

http://solutions.3m.com/wps/portal/3M/de_DE/about-3M/information/corporate/financial-facts (Stand 10. März 2008)

http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page?_pageid=1090,1&_dad=protal&_schema=PORTAL (Stand 24. März 2008)

ANHANG

1.) Übersicht Studien Gewinnglättungsverhalten.....	103
2.) Übersicht Studien F&E-Ausgaben / Marktwert.....	105
3.) Abstract.....	107
4.) Lebenslauf.....	109

1.) Übersicht Studien Gewinnglättungsverhalten

Studie	Glättungsobjekt	Glättungsdimension	Stichprobenumfang/Untersuchungszeitraum/Standort der Unternehmen	Methode	Ergebnisse
Schmidt (1979)	Jahresüberschuß	"real", "accounting"	114 Unternehmen/ 1967-1976 /Deutschland	Chi2-Test	Glättungsnachweis; positiver Zusammenhang von Gewinnglättung und Abweichung des Jahresübersusses vom Sollgewinn.
Eckel (1981)	"operating income"	"accounting"	62 Unternehmen/1951-1970/ USA	Variationskoeffizient	Glättung nicht nachweisbar.
Givoly/Ronen (1981)	"sales" "earnings per share"	"real", "accounting"	50 Unternehmen/1947-1972/USA	t-Test	Ergebnisglättung im 4. Quartal, im Sinne der aus den Ergebnissen der ersten drei Quartale abgeleiteten Erwartungen.
Coenenberg (1985)	Jahresüberschuß, Jahresüberschuß pro Aktie, Eigenkapitalrendite	"real", "accounting"	83 Unternehmen /1961 - 1975/ Deutschland	Chi ² -Test	Gewinnglättungsnachweis; Glättung insbesondere durch Erhöhung/Auflösung von Rückstellungen und Einstellungen in /Auflösung von Sonderposten mit Rücklageanteil, aber auch durch Sachverhaltgestaltung.

Studie	Glättungsobjekt	Glättungsdimension	Stichprobenumfang/Untersuchungszeitraum/Standort der Unternehmen	Methode	Ergebnisse
Brayshaw/Eldin (1989)	"ordinary income"	"accounting"	40 Unternehmen/1975 - 1980/ Großbritannien	Wilcoxon-Rangsummen- Test	Glättung des "ordinary income" durch Einstellen von Kursdifferenzen (die deutliche Schwankungen unterliegen) in die außerordentlichen Posten.
DeFond/Park (1997)	"ordinary income"	"accounting"	13.297 Unternehmensjahre/ 1984-1994/ USA	t-Test/Wilcoxon- Rangsummen-Test	Gewinnglättung unter Berücksichtigung der Gewinnaussichten für die folgende Periode (es ist nicht auszuschließen, daß dieses Ergebnis auf Selektionsbias zurückzuführen ist).

Tabelle 3) Studien zur Existenz und Gestaltung der Gewinnglättung; Quelle: Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 74f.

2) Übersicht Studien F&E-Ausgaben/Marktwert

Sudie	Predictor	Regressor bezüglich F&E-Ausgaben	Weitere Regressoren	Ergebnis bezüglich F&E-Ausgaben	Größe der Stichprobe (Unternehmensjahre)/ Untersuchungsjahr(e)/ Hauptquelle
Ben-Zion (1978)	$\ln E_{k(M)}$	F&E-Ausgaben/ materielles Vermögen $_{(B)}$	Materielles Vermögen $_{(B)}$, Werbeausgaben, Gewinn, Risiko	+	71 / 1969 / Forbes Magazine
Hirschey (1982)	$F_{k(B)} + E_{k(M)} /$ Vermögen $_{(B)}$	F&E-Ausgaben/ Vermögen $_{(B)}$	(Absatz)marktsituation, Umsatzwachstum, Risiko, Ertragskraft, Werbeausgaben, Vermögen $_{(B)}$	+	390 / 1977 / Fortune 500
Hirschey /Weygandt (1985)	"Tobin's q ratio" = $E_{k(M)} + F_{k(B)} /$ materielles Vermögen $_{(W)}$	F&E-Intensität = F&E-Ausgaben/ Umsatzerlöse	(Absatz)marktsituation, Umsatzwachstum, Risiko, Werbeausgaben	+	390 / 1977 / Fortune 500
Hirschey (1985)	"Tobin's q ratio" sowie "Thomadakis' relative excess ratio" = $E_{k(M)} + F_{k(B)} /$ Umsatzerlöse - Materielles Vermögen $_{(B)} /$ Umsatzerlöse	F&E-Intensität	(Absatz)marktsituation, Umsatzwachstum, Risiko, Werbeausgaben	+ gültig für "Tobin's q ratio" und "Thomadakis' relative excess ratio" als Predictor	390 / 1977 / Fortune 500
Hirschey/ Spencer (1992)	$E_{k(M)} - E_{k(B)} /$ Umsatzerlöse	F&E-Intensität	Cash Flow, Wachstum (Kombination verschiedener Größen), Risiko, Werbeausgaben	+ Einfluß bei großen, mittelgroßen und besonders bei kleinen Unternehmen	Keine Angabe/ 1975 - 1990 / Compustat

Sudie	Predictor	Regressor bezüglich F&E-Ausgaben	Weitere Regressoren	Ergebnis bezüglich F&E-Ausgaben	Größe der Stichprobe (Unternehmensjahre)/ Untersuchungsjahr(e)/ Hauptquelle
Chauvin/ Hirschey (1993)	$E_{k(M)} /$ Umsatzerlöse ^{1,5}	F&E-Ausgaben/ Umsatzerlöse ^{1,5}	Cash Flow, Umsatzwachstum, Risiko, Marktanteil, Werbeausgaben	+ starker Einfluß bei großen und spezialisierten kleinen Unternehmen	4653/ 1988 - 1990/ Compustat
Chauvin /Hirschey (1994)	$E_{k(M)} /$ Umsatzerlöse	F&E-Intensität	Verwendung eines 3-teiligen rekursiven Gleichungssystems mit insgesamt 10 Erklärungsvariablen	+	2693/ 1989 - 1991/ Compustat

Tabelle 3) Studien über den Zusammenhang zwischen F&E-Ausgaben und dem Marktwert von Unternehmen; .

Quelle: Schröder, J., (F&E-Freudigkeit), 2001, S. 56f

Ln: Natürliche Logarithmusfunktion, Index (M): Marktwert, Index (B): Buchwert, Index (W): Wiederbeschaffungskosten

Plus signifikanter positiver Zusammenhang der aktuellen F&E-Asgaben mit dem Marktwert des Unternehmens

3) Abstract

Forschung und Entwicklung steht für technischen Fortschritt, Innovationskraft und Technologievorsprung und bedeutet somit für Unternehmen Wettbewerbsvorteil und Wirtschaftswachstum. Da zunächst hat die Globalisierung und der Beitritt Österreichs zur Europäischen Gemeinschaft viele österreichische Unternehmen aufgrund der Markttöffnung einem verstärkten Konkurrenzdruck ausgesetzt. Das hat die Bedeutung des technologischen Vorsprungs verstärkt. Um auf dem erweiterten Markt konkurrenzfähig zu bleiben, müssen die Produkte besser oder zumindest gleich gut sein als die anderen, die auf diesem Markt angeboten werden. Eine weitere Erschwernis ergab sich durch die EU-Osterweiterung. Der sich daraus ergebende Druck lastet im speziellen auf lohnintensiven Produktionsunternehmen. Durchschnittliche Lohnkosten von EURO 26,67/Stunde in Österreich ergeben verglichen mit bspw. EURO 7,14/Stunde in der Tschechischen Republik einen nur sehr schwer aufzuholenden Wettbewerbsnachteil. Die drohende Gefahr einer Abwanderung von Produktionsunternehmen in Länder mit niedrigeren Lohnkosten und wird durch Österreichs unmittelbare räumliche Nähe zu einigen der Niedriglohnländer verstärkt. In diesem Zusammenhang ist es nicht nur für Unternehmen selbst wichtig, F&E-Tätigkeiten zu intensivieren, sondern darüber hinaus für Österreich von zentraler Bedeutung, sich als Wirtschaftsstandort für forschungs- und entwicklungsintensive Unternehmen attraktiv darzustellen und sich somit ein weiteres Standbein zu schaffen, Nischen zu finden und zu füllen und konkurrenzfähig zu bleiben.

Um dem zunehmenden internationalen Innovations- und Technologiewettbewerb standhalten zu können, müssen bestmögliche Voraussetzungen und Anreize zur Aufnahme und Intensivierung von F&E-Tätigkeiten geschaffen werden um eine innovationsfreundliches Klima zu schaffen. Abgesehen von verschiedenen Maßnahmen, wie bspw. staatliche Förderung oder Steuererleichterungen, auf die in dieser Arbeit in Hinblick auf deren Volumen nicht weiter eingegangen wird, stellt sich auch die speziellen Frage, inwieweit die bilanzielle Behandlung von

Forschungs- und Entwicklungsausgaben (F&E-Ausgaben) Auswirkungen auf das Ausmaß der F&E-Tätigkeiten bei Verfolgung bilanzpolitischer Ziele haben können. Der österreichische Gesetzgeber sieht ein Aktivierungsverbot für innerbetriebliche F&E-Ausgaben vor, was die Frage aufwirft, ob ein Aktivierungsverbot eine Auswirkung auf das F&E-Investitionsverhalten hat und falls es so ist, ob es eine negative oder positive Wirkung hat. Zur Auseinandersetzung mit dieser Fragestellung werden die Forschungs- und Entwicklungsbilanzierungsvorschriften (F&E-Bilanzierungsvorschriften) in Österreich nicht isoliert betrachtet sondern einem Vergleich mit drei Weiteren unterzogen. Näher betrachtet werden die jeweiligen Rechnungslegungsvorschriften der Tschechischen Republik und von Schweden sowie die Regelungen der International Accounting Standards/International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS). Meine Auswahl lässt sich damit begründen, dass Tschechien einerseits ein Vertreter der benachbarten Niedriglohnländer ist und andererseits mit einer Forschungs- und Entwicklungsquote (F&E-Quote/Wirtschaftssektor) von 1,02% die höchste Quote der benachbarten EU-Osterweiterungsländer aufzuweisen hat. Schweden weist die höchste F&E-Quote/Wirtschaftssektor von 2,79% im internationalen Vergleich auf. Die Vorschriften der IAS/IFRS sind in den Vergleich mit einzubeziehen, da es sich einerseits um Regelungen handelt, die aus der Harmoniebestrebung der verschiedenartigsten nationalen Vorstellungen, wie Forschung und Entwicklung bilanziell behandelt werden soll, entstanden sind und andererseits durch ihre zunehmende Bedeutung als zukunftsweisend betrachtet werden können.

Der Vergleich dieser verschiedenen bilanziellen Vorschriften wird mithilfe von empirischen Untersuchungen, die sich mit der Fragestellung befassen, ob es zwischen Ansatzvorschriften von F&E-Ausgaben und der Variation der F&E-Ausgaben als bilanzpolitische Maßnahme einen möglichen Zusammenhang gibt, in der vorliegenden Arbeit eine Antwort auf die Frage geben, ob die bilanzielle Behandlung von F&E-Ausgaben einen Einfluss auf das F&E-Investitionsverhalten haben und mit welchen Auswirkungen bei einem Aktivierungsverbot zu rechnen ist.

4) Lebenslauf

Evelyn Riegler

1190 Vienna, Austria

E-Mail: Evelyn.Riegler@gmail.com

Nationality: Austria

Working Experience

Jan 06 – now:	Doctors without Borders, Austria Human Resources - Administration Officer Responsible for administration and contracts for expatriates and office personnel, payroll, recruitment, reimbursement; Coordinator of International Remuneration Project in Austria (all Sections aim to standardise remuneration of expatriate);
Aug 96 – Feb 04:	Tiedemann Products GesmbH/ Austria Accountant and Back Office Administrator (Accounting / payroll-accounting, responsible for processing of orders / back office organisation;)
Aug 94 – Jul 96:	SPA Handelsgesellschaft m.b.H., Austria Accountant
Aug 91 – Jul 94:	Fotostudio « Studio 2 », Austria Personal Assistant of the General Manager

Experience abroad

Dec 90 – June 91	Hotel Crestas, Switzerland Service
Nov 89 – Dec 90	Santa Cruz, California, USA Au Pair
Dec 88 – June 89	Hotel Crestas, Switzerland Service

Education

2008:	Thesis – Accounting of R&D in Sweden, Czech Republic, Austria and IAS/IFRS;
Feb 04 – Dec 05:	Vienna University of Economics and Business Administration (III. Part of study); Major: International Accounting and Human Resource Management;
Sept 95 – Nov 99:	Vienna University of Economics and Business Administration (I + II Part of study)
1983 – 1988 :	Commercial school (Matura May 1988)

Other Knowledge/Interest

Languages:	German – Mother Tongue English – Fluent French – Fair
-------------------	--

Vienna, December 2008