

# DRS 24 – Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss: ein Vergleich mit den IFRS

IFRS-Forum Ruhr-Universität Bochum

Bochum, 24. Juni 2016



## Inhalt

I. Wesentliche Regelungen des DRS 24	3
II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24	10
III. Kritikpunkte der Regelungen des DRS 24	16



# I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

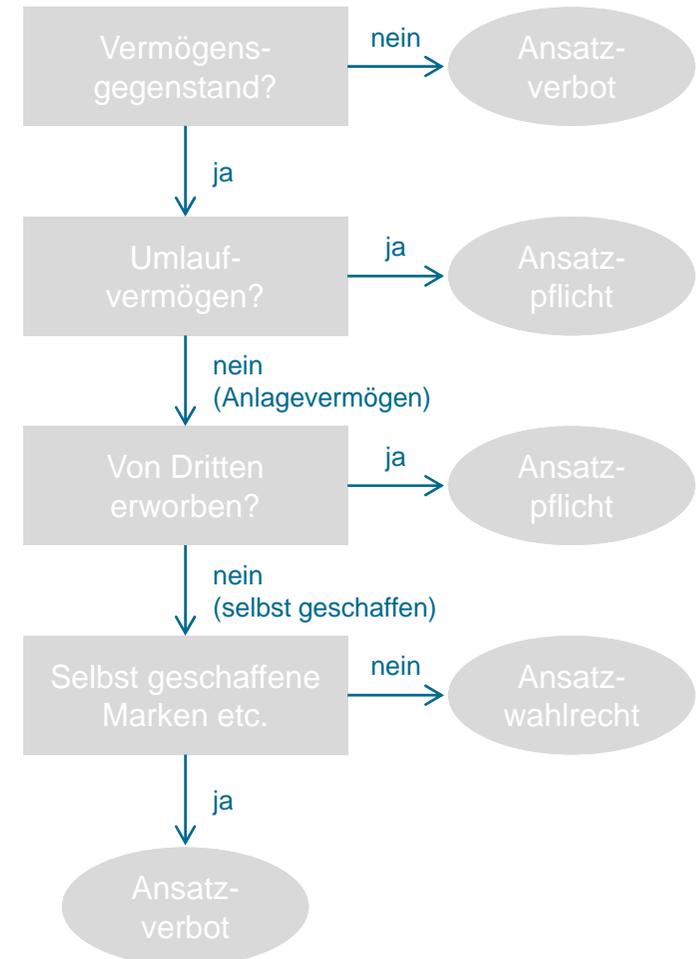
### Übersicht

- Mit der Veröffentlichung des DRS 24 liegt eine finale Überarbeitung des zwischenzeitlich verabschiedeten E-DRS 32 zur Bilanzierung „**immaterieller Vermögensgegenstände im Konzernabschluss**“ vor.
- DRS 24 konkretisiert die **handelsrechtlichen Vorschriften** zur Bilanzierung von immateriellen Vermögensgegenständen im Konzernabschluss und adressiert in diesem Zusammenhang bestehende Zweifelsfragen. Die entsprechende Anwendung für Jahresabschlüsse wird empfohlen.
- Ziel des Standards ist die Sicherstellung einer **einheitlichen Anwendung** der Vorschriften sowie die **Stärkung der Informationsfunktion** des Konzernabschlusses (DRS 24, Rz.1).
- **Erstmalig** ist der Standard für die Bilanzierung immaterieller Vermögensgegenstände, welche in **nach dem 31.12.2016** beginnenden Geschäftsjahren erworben oder selbst geschaffen wurden, anzuwenden. Eine frühere, vollumfängliche Anwendung wird durch das DRSC empfohlen (DRS 24, Rz.147).
- Für **vor dem 31.12.2016** erworbene oder selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände besteht hingegen Wahlrecht: Anpassung an die Regelungen des DRS 24 oder unveränderte Bilanzierung (DRS 24, Rz.148).

## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

### Ansatzvorschriften (1/4)

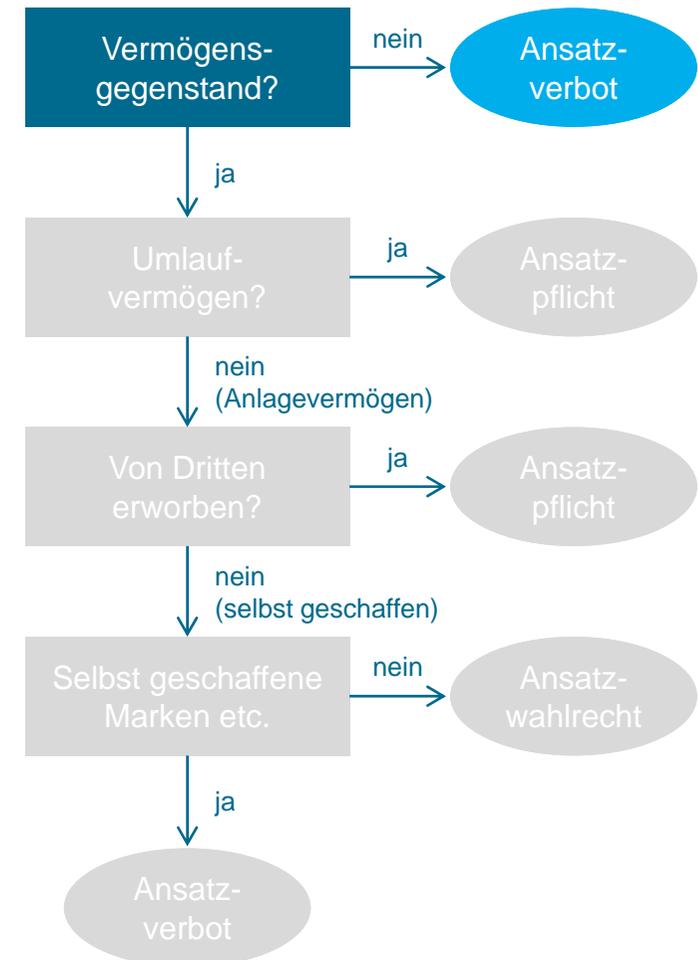
- **DRS 24 ist für immaterielle Vermögensgegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens** anzuwenden. Die Bilanzierung des erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerts ist durch den E-DRS 32 „Kapitalkonsolidierung“ geregelt.
- Definition des immateriellen Vermögensgegenstands als **„nicht-finanzielles Gut ohne bedeutende physische Substanz“** (DRS 24, Rz.8).
- Besteht ein **Vermögensgegenstand sowohl** aus einer **immateriellen als auch** aus einer **materiellen** Komponente, sind diese, soweit eine funktionale Trennung möglich und wirtschaftlich sinnvoll ist, analog zum Einzelbewertungsansatz **grundsätzlich getrennt zu bilanzieren**. Ist eine Trennung nicht möglich, erfolgt der Ansatz nach der Hauptkomponente (DRS 24, Rz.9-11).



## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

### Ansatzvorschriften (2/4)

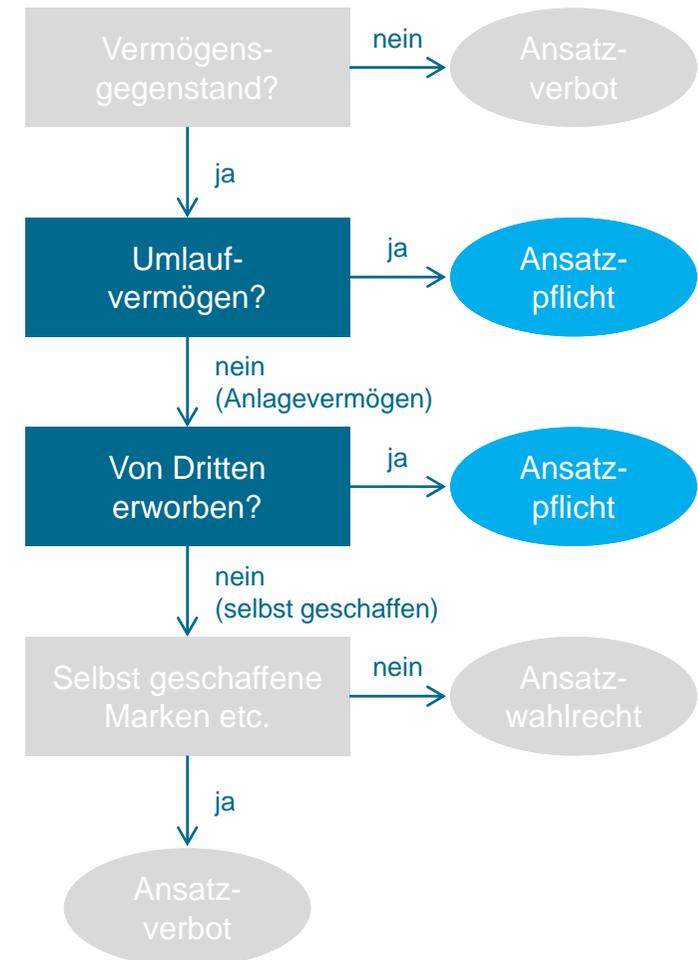
- Vorliegen eines Vermögensgegenstandes, wenn das betreffende Gut nach der Verkehrsauffassung **einzel**n verwertbar ist. Einzelverwertbarkeit ist demnach das zentrale Merkmal für einen Vermögensgegenstand.
- Der Begriff „Gut“ ist analog zur Begründung zum RegE BilMoG in einem weiten Sinne zu verstehen. **(Materialien, Produkte, geschützte Rechte, Know-how, Verfahren und Systeme)** (DRS 24, B11).
- Das Gut ist gegenüber Dritten **separat abstrakt verwertbar**, wenn die wirtschaftlichen Vorteile des Gutes beispielsweise durch Verkauf, Tausch, Nutzungsüberlassung, Einzelvollstreckbarkeit oder bedingten Verzicht **auf Dritte übertragbar** sind“ (DRS 24, Rz. 17 ff.).



## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

### Anwendung (3/4)

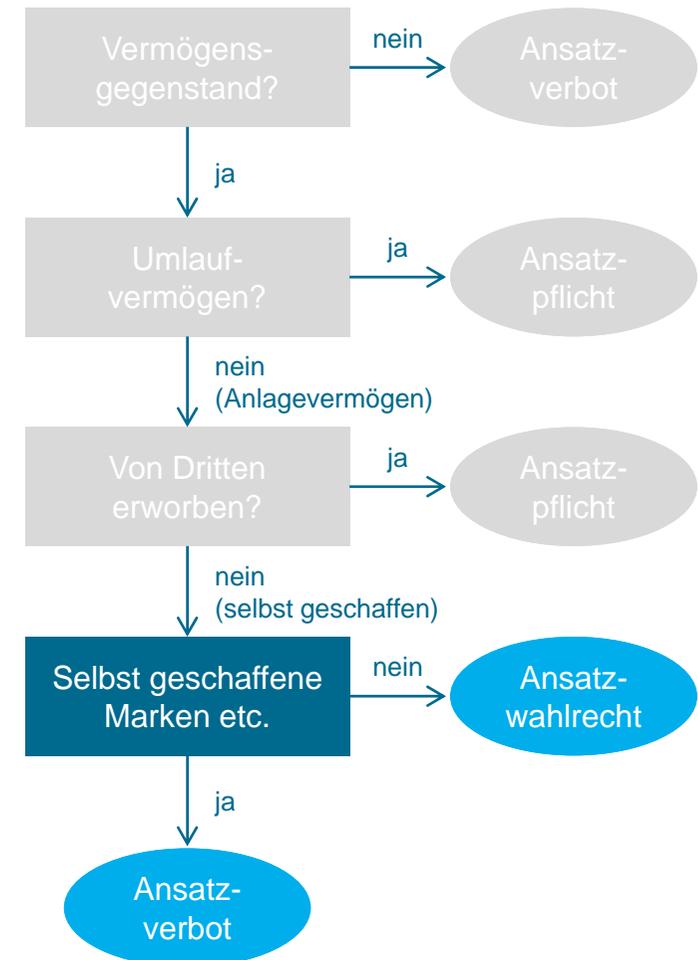
- Für die Zuordnung zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen sind die betriebliche **Zweckbestimmung** und die **Dauerhaftigkeit der Nutzung** zu beurteilen (DRS 24, Rz. 23). Angesichts fehlender Legaldefinition definiert DRS 24 „Umlaufvermögen“ als Residualgröße.
- Erworbene immaterielle Vermögensgegenstände sind unabhängig von einer Entgeltlichkeit des Erwerbs zu aktivieren. Die **Aktivierungspflicht** besteht unabhängig von der Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen (DRS 24, Rz.39).
- Ob ein immaterieller Vermögensgegenstand erworben oder selbst geschaffen wurde, richtet sich danach, wer der Herstellungs- oder Entwicklungsrisiko trägt.



## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

### Anwendung (4/4)

- Ein **Ansatzverbot** besteht weiterhin für **selbst geschaffenes** immaterielles Anlagevermögen wie **Marken, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten** sowie „vergleichbare“ Vermögensgegenstände (DRS 24, Rz.15).
- Für alle sonstigen selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens besteht ein **Ansatzwahlrecht** (DRS 24, Rz.16). Es gelten die folgenden Ansatzkriterien (DRS 24.45):
  - Gut ist in der Entwicklung
  - Vorliegen eines Vermögensgegenstands
  - Immat. Vermögensgegenstand entsteht mit hoher Wahrscheinlichkeit
  - Verlässliche Zurechnung der Entwicklungskosten
  - Kein Aktivierungsverbot für den angestrebten immat. Vermögensgegenstand
- Das **Ansatzwahlrecht** umfasst auch diejenigen Entwicklungskosten, die in der Berichtsperiode, in der die Ansatzvoraussetzungen erfüllt wurden, zeitlich aber vor deren Erfüllung angefallen sind und bislang noch nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden (DRS 24.85; B86-88).



## I. Wesentliche Regelungen des DRS 24

### Bewertung

#### Zugangsbewertung

- Bewertung zum Zugangszeitpunkt gemäß einschlägiger HGB-Regelung **§ 253 Abs. 1 Satz 1 HGB**
  - zu **Anschaffungskosten** gemäß **§ 255 Abs. 1 HGB** bzw.
  - zu **Herstellungskosten** gemäß **§ 255 Abs. 2a u. Abs. 2 HGB**
- Bei Fehlen von Anschaffungs- oder Herstellungskosten (z. B. bei Tausch, Einbringung oder Unternehmenszusammenschlüssen) erfolgt die Bewertung eines immateriellen Vermögensgegenstandes zum **beizulegenden Zeitwert (Marktpreis oder Ermittlung anhand anerkannter Bewertungsmethoden)** gemäß **§ 255 Abs. 4 Satz 1 und 2 HGB** zu erfolgen (DRS 24, Rz.78).
- Wahlrecht zur Einbeziehung von Herstellungskosten, die seit Beginn der Entwicklungsphase angefallen sind und bislang nicht in einem Abschluss als Aufwand erfasst wurden (DRS 24.86); Aktivierung damit ggf. auch schon **vor Erfüllung aller Ansatzvoraussetzungen**.

#### Folgebewertung

- Anlagevermögen: **planmäßige Abschreibung** über die unternehmensindividuelle Nutzungsdauer (bei nicht zuverlässiger Schätzung: 10 Jahre Nutzungsdauer)
- Liegt eine **unbegrenzte Nutzungsdauer** vor, darf der Vermögensgegenstand nicht planmäßig abgeschrieben werden (DRS 24, Rz.106 f.).
- Erhaltungsaufwendungen sind **aufwandswirksam periodengerecht** zu erfassen (DRS 24, Rz. 89).
- Begriffseinführung der „**Modifikation**“, wenn eine **Erweiterung oder wesentliche Verbesserung** des i.V. vorgenommen wird.
  - Modifikationsaufwendungen i.V. des Umlaufvermögens und aktivierter i.V. des Anlagevermögens sind folglich **immer** zu aktivieren (DRS 24, Rz.33 ff.).
- **Außerplanmäßige Abschreibung** gemäß § 253 Abs. 3 bzw. 4 HGB, wenn der beizulegende Wert < Buchwert (jährlicher Wertminderungstest)



## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

### Ansatzvorschriften (1/3)

#### Regelungen nach IAS 38

- IAS 38 „**Immaterielle Vermögenswerte**“ gilt für immaterielle Vermögenswerte des Anlagevermögens.
- Ansatz und Bewertung von Vorratsvermögen erfolgt nach IAS 2.
- Vermögensgegenstand vs. Vermögenswert?
- Definition eines immateriellen Vermögenswertes erfolgt anhand von **drei zu erfüllenden Kriterien** (IAS 38.10):
  - **Identifizierbarkeit** (IAS 38.11, 12)
  - **Kontrolle/Verfügungsmacht** (IAS 38.13ff.)
  - **Künftiger wirtschaftlicher Nutzen** (IAS 38.21a)
  - **Verlässliche Messbarkeit der Anschaffungs-/Herstellungskosten** (IAS 38.21b)

#### Übereinstimmung mit DRS 24



## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

### Ansatzvorschriften (2/3)

#### Regelungen nach IAS 38

- Abgrenzung Forschung - Entwicklung
- Für alle **selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswerte in der Entwicklungsphase** besteht ein **Ansatzgebot**, sofern die spezifischen sechs Ansatzvoraussetzungen kumulativ erfüllt sind (IAS 38.57).
  - Technische Machbarkeit zur Fertigstellung des Projekts
  - Beabsichtigte Vollendung des Projekts inkl. Verwertung
  - Fähigkeit zur Eigennutzung oder zum Verkauf
  - Darlegung des wirtschaftlichen Vorteils
  - Verfügbarkeit der zur Fertigstellung erforderlichen Ressourcen
  - Zuverlässige Ermittlung der Entwicklungskosten
 → Faktisches Ansatzwahlrecht über Dokumentationserfordernisse
- Besteht ein Vermögensgegenstand **sowohl aus einer immateriellen als auch aus einer materiellen Komponente**, ist dieser in Abhängigkeit des wesentlicheren Teils, nach eigenem Ermessen des Unternehmens, entweder nach IAS 16 oder IAS 38 zu behandeln (IAS 38.4).

#### Übereinstimmung mit DRS 24



## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

### Ansatzvorschriften (3/3)

#### Regelungen nach IAS 38

- **Ansatzverbote** bestehen für selbst geschaffene Markennamen, Drucktitel, Verlagsrechte, Kundenlisten sowie „ihrem Wesen nach ähnliche Vermögensgegenstände“ (IAS 38.63-64).
- Vorteile, welche durch Gründungskosten und Ingangsetzungs- bzw. Erweiterungsaufwendungen, Ausgaben für Aus- und Weiterbildung sowie Werbekampagnen und Verkaufsförderungsmaßnahmen geschaffen wurden fallen ebenfalls unter das **Ansatzverbot** (IAS 38.65-67).

#### Übereinstimmung mit DRS 24



## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

### Bewertungsvorschriften (1/2)

#### Regelungen nach IAS 38

- **Zugangsbewertung:**  
erfolgt zwingend zu **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** (IAS 38.24). Ausnahme bei Unternehmenszusammenschlüssen erworbene immaterielle Vermögenswerte (IAS 38.35). Bei unentgeltlichem Erwerb ist der Fair Value anzusetzen.
- Aktivierung nur derjenigen Kosten der Entwicklungsphase, die ab dem Zeitpunkt angefallen sind, zu dem **alle** Ansatzvoraussetzungen erfüllt sind (keine Aktivierung von Forschungskosten und frühen Entwicklungskosten)
- **Faktisches Ansatzwahlrecht** bei fehlender Dokumentation der Ansatzvoraussetzungen?
- **Folgebewertung:**  
Wahl zwischen **Anschaffungskostenmodell** und **Neubewertungsmodell** (IAS 38.72).
- Neubewertungsmodell entfällt idR, da kein aktiver Markt vorliegt (IAS 38.75)

#### Übereinstimmung mit DRS 24



## II. Korrespondierende Regelungen des IAS 38 zum DRS 24

### Bewertungsvorschriften (2/2)

#### Regelungen nach IAS 38

- **Folgebewertung :**

- Anlagevermögen: planmäßige **Abschreibungen** sowie ggf. (außerplanmäßige) **Wertminderungen**; bei unbestimmter Nutzungsdauer erfolgt keine planmäßige Abschreibung (stattdessen: jährlicher Wertminderungstest)
- Umlaufvermögen: keine planmäßigen Abschreibungen; ausschließlich Wertminderungen

- **Nachaktivierungsverbot:** Nachträgliches **Aktivierungsverbot** früherer Aufwendungen, welche für einen i.V. angefallen sind (IAS 38.71).

#### Übereinstimmung mit DRS 24





### III. Kritikpunkte der Regelungen des DRS 24

### III. Kritikpunkte der Regelungen des DRS 24

#### Übertragbarkeit auf den Jahresabschluss

- Anwendung des Standards für Jahresabschlüsse wird alleinig empfohlen, demgegenüber steht gleichwohl das Ziel der „Stärkung“ der Informationsfunktion des Konzernabschlusses sowie einer einheitlichen Bilanzierung. (DRS 24, Rz.1)

#### Jahres- vs. Konzern- abschluss

- Regelungen des DRS 24 betreffen weitgehend den Einzelabschluss und den Konzernabschluss nur über § 298 HGB.
- Damit einher geht eine Vernachlässigung spezifischer Probleme der Konzernrechnungslegung (Konsolidierungsfragen).

#### Konsistenz der Regelungen

- Rückwirkende Berücksichtigung von Herstellungskosten
- Aktivierungspflicht für unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens – Wahlrecht zur Aktivierung von selbst geschaffenen immaterielle Vermögensgegenständen

## Ihr Ansprechpartner

Thomas Gloth



WP/STB

**Thomas Gloth**

Partner,  
Mitglied des Vorstands

Baker Tilly Roelfs AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Cecilienallee 6-7  
40474 Düsseldorf

Telefon: +49 211 6901-1291  
Fax: +49 211 6901-1344

thomas.gloth@bakertilly.de  
www.bakertilly.de

*Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!*