

**Michael Sailer**

# **Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach IFRS und HGB**

**Eine empirisch-quantitative Analyse der  
Konzernabschlüsse dreier deutscher  
Automobilhersteller im Zeitvergleich**



*Diplomica Verlag*

Michael Sailer

**Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach IFRS und HGB: Eine empirisch-quantitative Analyse der Konzernabschlüsse dreier deutscher Automobilhersteller im Zeitvergleich**

ISBN: 978-3-8428-0214-8

Herstellung: Diplomica® Verlag GmbH, Hamburg, 2011

---

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, des Vortrags, der Entnahme von Abbildungen und Tabellen, der Funksendung, der Mikroverfilmung oder der Vervielfältigung auf anderen Wegen und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Eine Vervielfältigung dieses Werkes oder von Teilen dieses Werkes ist auch im Einzelfall nur in den Grenzen der gesetzlichen Bestimmungen des Urheberrechtsgesetzes der Bundesrepublik Deutschland in der jeweils geltenden Fassung zulässig. Sie ist grundsätzlich vergütungspflichtig. Zuwiderhandlungen unterliegen den Strafbestimmungen des Urheberrechtes.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Die Informationen in diesem Werk wurden mit Sorgfalt erarbeitet. Dennoch können Fehler nicht vollständig ausgeschlossen werden und der Verlag, die Autoren oder Übersetzer übernehmen keine juristische Verantwortung oder irgendeine Haftung für evtl. verbliebene fehlerhafte Angaben und deren Folgen.

© Diplomica Verlag GmbH

<http://www.diplomica-verlag.de>, Hamburg 2011

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Tabellenverzeichnis .....	III
Abkürzungsverzeichnis.....	IV
Symbolverzeichnis.....	X
1. Bilanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach HGB und IFRS – eine empirisch-quantitative Analyse der Konzernabschlüsse dreier deutscher Automobilhersteller im Zeitvergleich.....	1
1.1 Einleitung.....	1
1.2 Problemstellung und Zielsetzung .....	3
1.3 Gang der Arbeit .....	5
2. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Kontext des IAS 38.....	6
2.1 Anwendung und Rechtsverbindlichkeit des IAS 38.....	6
2.2 Bilanzierung dem Grunde nach .....	7
2.2.1 Definitions- und Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswertes.....	7
2.2.2 Konkretisierende Maßnahmen bzgl. eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes .....	8
2.3 Bilanzierung der Höhe nach .....	9
2.3.1 Zugangsbewertung.....	9
2.3.2 Folgebewertung .....	10
2.4 Bilanzierung dem Ausweis nach und Angaben im Anhang.....	11
2.5 Bilanzpolitisches Gestaltungspotenzial .....	11
2.6 Aktuelle Entwicklungen .....	13
3. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Kontext des deutschen Handelsrechts.....	13
3.1 Bilanzielle Behandlung nach altem Recht – Verbot der Aktivierung von Entwicklungskosten.....	13
3.2 Bilanzielle Behandlung nach neuem Recht – Einführung eines Wahlrechts zur Aktivierung von Entwicklungskosten.....	15
3.2.1 Pflicht zur Aktivierung von Entwicklungskosten durch einen Regierungsentwurf .....	15
3.2.2 Bilanzierung dem Grunde nach .....	16
3.2.2.1 Selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens.....	16
3.2.2.2 Abgrenzung von Forschung und Entwicklung .....	17
3.2.3 Bilanzierung der Höhe nach .....	18
3.2.3.1 Zugangsbewertung.....	18

3.2.3.2	Folgebewertung .....	19
3.2.4	Bilanzierung dem Ausweis nach und Angaben im Anhang .....	20
3.2.5	Ausschüttungssperre .....	21
3.2.6	Steuerliche Konsequenzen .....	22
3.2.7	Bilanzpolitisches Gestaltungspotenzial .....	22
4.	F&E-Analyse der IFRS-Konzernabschlüsse dreier deutscher Automobilhersteller .....	25
4.1	Einführung in den Begriff der Bilanzanalyse .....	25
4.2	Ergebnisse bisheriger Studien .....	28
4.3	Zielsetzung .....	29
4.4	Datenerhebung .....	31
4.5	Problematiken der Datenerhebung .....	31
4.6	Vorgehensweise .....	35
4.7	Ergebnisse der Untersuchung .....	36
4.7.1	Finanzwirtschaftliche Aspekte – Investitionsanalyse .....	36
4.7.1.1	Vermögensstruktur .....	37
4.7.1.1.1	Immaterialitätsintensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	37
4.7.1.1.2	Intensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	39
4.7.1.1.3	Aktivierungsquote .....	43
4.7.1.2	Kennzahlen der Investitions- und Abschreibungspolitik .....	47
4.7.1.2.1	Abschreibungsquote .....	47
4.7.1.2.2	Entwicklungswachstumsquote .....	50
4.7.2	Erfolgswirtschaftliche Aspekte .....	53
4.7.2.1	Entwicklung der F&E-Gesamtaufwendungen .....	53
4.7.2.2	Strukturelle Ergebnisanalyse – F&E-Intensität .....	55
4.8	Kritische Würdigung der Analyse .....	59
5.	Fazit .....	61
	Anhang .....	XIII
	Literaturverzeichnis .....	XXV

## Tabellenverzeichnis

Tab. 1:	Immaterialitätsintensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	38
Tab. 2:	Bereinigte Immaterialitätsintensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	38
Tab. 3:	Intensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	41
Tab. 4:	Aktivierungsquote .....	44
Tab. 5:	Abschreibungsquote .....	49
Tab. 6:	Durchschnittliche Nutzungsdauern .....	50
Tab. 7:	Entwicklungswachstumsquote .....	51
Tab. 8:	F&E-Kosten .....	53
Tab. 9:	F&E-Intensität .....	56
Tab. 10:	F&E-Kosten pro abgesetzter Automobil-Einheit .....	58
Tab. A. 1:	Detaillierte Ermittlung der Immaterialitätsintensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	XV
Tab. A. 2:	Detaillierte Ermittlung der bereinigten Immaterialitätsintensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	XVI
Tab. A. 3:	Detaillierte Ermittlung der Intensität der aktivierten Entwicklungskosten .....	XVII
Tab. A. 4:	Detaillierte Ermittlung der Aktivierungsquote .....	XVIII
Tab. A. 5:	Detaillierte Ermittlung der Abschreibungsquote .....	XIX
Tab. A. 6:	Detaillierte Ermittlung der Entwicklungswachstumsquote .....	XX
Tab. A. 7:	Detaillierte Ermittlung der F&E-Kosten .....	XXI
Tab. A. 8:	Detaillierte Ermittlung der F&E-Intensität .....	XXII
Tab. A. 9:	Umsatzentwicklung .....	XXIII
Tab. A. 10:	Detaillierte Ermittlung der F&E-Kosten pro abgesetzter Automobil-Einheit .....	XXIV

## Abkürzungsverzeichnis

A.	Anhang
a.A.	andere Auffassung, anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
a.D.	außer Dienst
a.F.	alte Fassung
AB	Bilanzanfangsbestand
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abzgl.	abzüglich
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995.
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- und Herstellungskosten
akt.	aktualisiert(e), aktivierte(n)
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
aufgr.	aufgrund
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen(s)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BC	Basis for Conclusions
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BiM	Bilanzen im Mittelstand (Zeitschrift)
BMBF	Bundesministerium für Bildung und Forschung
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BMJ	Bundesministerium der Justiz
BMW	Bayerische Motorenwerke AG
BMWA	Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit
BR	Bundesrat
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BT	Bundestag
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Dr.	Doktor
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
e.g.	exempli gratia, beispielsweise
e.V.	eingetragener Verein
EB	Bilanzendbestand
EFI	Expertenkommission Forschung und Innovation
EG	Europäische Gemeinschaft
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
einschl.	einschließlich
EntK	Entwicklungskosten
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EUR	Euro (Währung)
evtl.	eventuell
et al.	et alii, et aliae; und andere
F&E, FuE	Forschung und Entwicklung

f.	folgende (Seite, Spalte)
FASB	Financial Accounting Standards Board
FB	Finanz Betrieb (Zeitschrift)
FD	Finanzdienstleistung(en)
Fn.	Fußnote(n)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GJ	Geschäftsjahr(s)
GKV	Gesamtkostenverfahren(s)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HdR-E	Handbuch der Rechnungslegung, Einzelabschluss
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
h.L.	herrschende Literaturansicht
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
HS	Halbsatz
HWR	Handwörterbuch des Rechnungswesens
HWRP	Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung
HWU	Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling
i.d.R.	in der Regel
i.e.	id est, das heißt
i.H.v.	in Höhe von
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit

IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
imm.	immaterielle/r/n
inkl.	Inklusiv(e)
insbes.	insbesondere
insg.	insgesamt
IRZ	Zeitschrift für internationale Rechnungslegung
Kap.	Kapitel
KMU	kleine(n) und mittlere(n) Unternehmen
KoR	Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung
LLC	Limited Liability Company
lt.	laut
m.E.	meines Erachtens
MB	Mercedes-Benz
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
n.F.	neue Fassung
ND	Nutzungsdauer
NI	Nettoinvestitionen
NIW	Niedersächsisches Institut für Wirtschaftsforschung e.V., Hannover
Nr.	Nummer
o.g.	oben genannt/e/en
o.O.	ohne Ort(sangabe)
p.	page, Seite
p.a.	per annum / pro anno
PIR	Praxis der internationalen Rechnungslegung (Zeitschrift)

Prof.	Professor
RBW	Restbuchwert
RegE	Regierungsentwurf
RL	Rechnungslegung
Rn.	Randnummer(n)
RWI	Rheinisch-Westfälisches Institut für Wirtschaftsforschung
Rz.	Randziffer(n)
s.	siehe
S.	Seite(n) / Satz (Sätze)
sglVG	selbst geschaffene/r/n immaterielle/r/n Vermögensgegensta(ä)nd/e/s
sglVw	selbst geschaffene/r/n immaterielle/r/n Vermögenswert/e/es
SME	Small and Medium-sized Entity/-ies
sog.	sogenannt/e/en/es/er
Sp.	Spalte(n)
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
TEUR	Tausend Euro
Tz.	Textziffer(n)
u.	und
u.a.	unter anderem, und andere
u.d.B.	unter der Bedingung
u.d.T.	unter dem Titel
u.U.	unter Umständen
überarb.	überarbeitet(e)
UKV	Umsatzkostenverfahren(s)
unabh.	unabhängig(e)
Unt	Unternehmen
US	United States
US-GAAP	United States-Gernerally Accepted Accounting Principles

usw.	und so weiter
v.	von
v.a.	vor allem
VG	Vermögensgegenstand(s)/-stände(n)
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
vollst.	vollständig
Vw	Vermögenswert(e)
WG	Wirtschaftsgut(es)
wirt.	wirtschaftlich/e/er/es/en
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
ZEW	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH, Mannheim