

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME (ALM) ANABİLİM DALI
ÜRETİM YÖNETİM VE PAZARLAMA (ALM) BİLİM DALI**

**BEURTEILUNG DER HANDHABUNG DER F&E
AUFWENDUNGEN AUS DER SICHT DER IFRS, US - GAAP UND
TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN**

Yüksek Lisans Tezi

ÇAĞRI AKSOY

İstanbul, 2009

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME (ALM) ANABİLİM DALI
ÜRETİM YÖNETİM VE PAZARLAMA (ALM) BİLİM DALI**

**BEURTEILUNG DER HANDHABUNG DER F&E
AUFWENDUNGEN AUS DER SICHT DER IFRS, US - GAAP UND
TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN**

Yüksek Lisans Tezi

ÇAĞRI AKSOY

Danışman: PROF. DR. SERHAT KUTLAN

İstanbul, 2009

Marmara Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

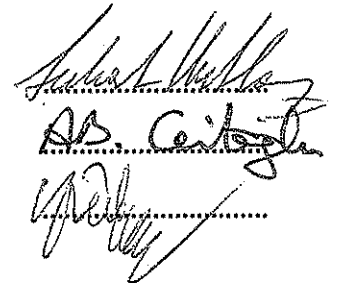
İŞLETME Anabilim Dalı ÜRETİM YÖNETİM VE PAZARLAMA(ALM) Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi ÇAĞRI AKSOY' nın BEURTEILUNG DER HANDHABUNG DER F&E AUFWENDUNGEN AUS DER SICHT DER IFRS, US - GAAP UND TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 16.07.2009 tarih ve 2009-12/34 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliğiyle Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 06.10.2009.

- 1) Tez Danışmanı : PROF. DR. HÜSEYİN SERHAT KUTLAN
2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AYŞE BAHAR CERİTOĞLU
3) Jüri Üyesi : DOÇ. DR. YÜCEL YILMAZ


.....
.....
.....

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Çağrı Aksoy
Anabilim Dalı : Almanca İşletme
Programı : Üretim Yönetimi ve Pazarlama (Alm)
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Serhat Kutlan
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans Tezi, 2009
Anahtar Kelimeler : IFRS / IAS, US – GAAP, Türkiye muhasebe sistemi uygulamaları, AR – GE giderleri, Vergisel Teşvikler

ÖZET

AR – GE GİDERLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME UYGULAMALARININ IFRS, US – GAAP VE TÜRKİYE’DEKİ MUHASEBE HÜKÜMLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu çalışmada araştırma ve geliştirme giderlerinin (AR – GE) muhasebeleştirilmesi uluslar arası finansal raporlama standartları, amerikan genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve Türkiye’deki muhasebe hükümleri açılarından incelenmiş, birbirleri ile karşılaştırılmıştır. AR – GE giderlerinin muhasebeleştirilmesi uluslar arası ve ulusal açıdan incelenmiş, bu giderlerin muhasebeleştirilmesinde işletmelerin farklı alternatiflere sahip oldukları ortaya konulmuş ve bu değerlendirme esaslarının yanı sıra Türkiye’de AR – GE faaliyetlerinin teşvik edilmesi için düzenlenmiş olan teşvik uygulamaları da vergi kanunları ile birlikte ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda ise AR – GE giderlerinin muhasebeleştirilmesinin farklı muhasebe sistemleri ve hükümleri kullanılarak, yatırımcı kararlarını etkileyebilecek bilgilerin doğru ve güvenilir bir biçimde karşılaştırılabilmesini engellediği ortaya konmuştur.

ALLGEMEINE INFORMATIONEN

Vor-/Nachname :Çağrı Aksoy
Fachbereich :Betriebswirtschaftslehre (Deutsch)
Schwerpunkt :Produktionsmanagement und Marketing (Deutsch)
Betreuer :Prof. Dr. Serhat Kutlan
Art der Arbeit und Datum :Masterarbeit, 2009
Schlüsselwörter :IFRS/IAS, US-GAAP, türkische
Rechnungslegungsvorschriften, F&E Aufwendungen und Fördermaßnahmen.

ZUSAMMENFASSUNG

BEURTEILUNG DER HANDHABUNG DER BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN AUS DER SICHT DER IFRS, US – GAAP UND TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN

Die vorliegende Arbeit versucht, die Bilanzierungskonzeptionen der F&E Aufwendungen aus der Sicht der IFRS, US – GAAP und türkischen Rechnungslegungsvorschriften zu analysieren und miteinander zu vergleichen. Die Bilanzierungsdilemma der F&E Aufwendungen wird sowohl international als auch national dargestellt und es ist festzustellen, dass der Bilanzierende bei der Bilanzierung der F&E Aufwendungen viele Alternative hat. Neben diesen Behandlungen werden die steuerrechtlichen Fördermaßnahmen über die F&E Aufwendungen detailliert erläutert. Letztlich ist es klar zu verdeutlichen, dass verschiedenartige Anwendungen der Rechnungslegungssysteme Verletzung der Homogenität der Bilanzierungskonzeptionen der F&E Aufwendungen sowie der verlässlichen Vergleichbarkeit der entscheidungsrelevanten Informationen über die tatsächliche und künftige Lage der Unternehmen verursachen.

VORWORT

Die folgende Arbeit hat sich mich im Laufe des Masterstudiums und meiner Tätigkeit als wissenschaftliche Mitarbeiterin an der deutschsprachigen Abteilung für Betriebswirtschaftslehre an der Marmara Universität entwickelt

Mein besonderer Dank gilt meinem Betreuer Prof. Dr. Serhat Kutlan für die besondere Anregung und Unterstützung bei der Erstellung meiner Masterarbeit sowie meiner Tätigkeit an der Marmara Universität. Herrn Prof. Dr. Haluk Sumer danke ich sehr herzlich, der sich immer auf mir bei der Durchführung meiner Arbeit vertraut und mit seinen Wünschen unterstützt hat. Ich möchte mich auch bei meinen Kolleginnen und Kollegen; Dr. Mert Erer, Dipl. – Kffr. İlke Kardeş und Dipl. Kfm. Deniz Herand für ihre jederzeitige, freundliche Unterstützung bedanken.

Mein besonderer Dank gilt meinen Eltern, die mir während meines Studiums und meiner Tätigkeit als eine wissenschaftliche Mitarbeiterin an der deutschsprachigen Abteilung unterstützten und durch Zuschriften, in Telefonaten oder in persönlichen Gesprächen mit Anregungen und Wünschen oder durch ihre Hilfe zum Gelingen dieses Werkes beitrugen. Letztlich möchte ich mich auch meinem Freund Ozan Hazır für ihre Geduld, Vertrauen und Hilfe bedanken und ich bin in der Hoffnung mein weiteres Leben mit ihm zusammenzuführen.

Çağrı Aksoy

İstanbul, im August 09

INHALTSVERZEICHNIS

INHALTSVERZEICHNIS	I
TABELLENVERZEICHNIS.....	III
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	IV
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	V
1. EINLEITUNG	1
1.1. Bedeutung und Problemstellung des Themas.....	1
1.2. Gang der Arbeit	4
2. WESEN UND KENNZEICHEN VERSCHIEDENER	
RECHNUNGSLEGUNGSSYSTEME	6
2.1. Grundlagen des US – GAAP	8
2.1.1. US – GAAP aus institutionaler Sicht.....	8
2.1.2. US – GAAP aus inhaltlicher Sicht.....	10
2.1.3. Definition und Ansatzkriterien nach US – GAAP	12
2.2. Grundlagen der IAS / IFRS	16
2.2.1. IAS / IFRS aus institutionaler Sicht.....	17
2.2.2. IAS / IFRS aus inhaltlicher Sicht.....	18
2.2.3. Definition und Ansatzkriterien nach IAS / IFRS.....	21
2.3. Grundlagen der türkischen Rechnungslegungsvorschriften	25
2.3.1. Türkische Rechnungslegungsvorschriften aus institutionaler Sicht	26
2.3.2. Türkische Rechnungslegungsvorschriften aus inhaltlicher Sicht	29
3. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH AMERIKANISCHER	
RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN	33
3.1. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nach SFAS 2	34
3.1.1. Definition und Identifikation der F&E Aufwendungen.....	35
3.1.2. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen	37
3.2. Bilanzierung der softwarebezogenen Aufwendungen	42
3.2.1. Aufwendungen im Rahmen des SFAS 86	43
3.2.1.1. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen im Rahmen des Softwarelebenszyklus	44
3.2.1.2. Bewertung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen	48
3.2.2. Aufwendungen im Rahmen des SOP 98 – 1.....	50
3.2.2.1. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen im Rahmen des	

Softwarelebenszyklus	51
3.2.2.2. Bewertung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen	54
4. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH IAS / IFRS.....	57
4.1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich des IAS 38.....	58
4.2. F&E Aufwendungen im Rahmen des IAS 38.....	62
4.2.1. Anwendungsbereich des IAS 38 für F&E Aufwendungen.....	63
4.2.2. Ansatzkriterien zur Bilanzierung der F&E Aufwendungen	64
4.2.3. Bewertung der F&E Aufwendungen nach IAS 38	69
4.2.3.1. Zugangsbewertung der Entwicklungsaufwendungen	70
4.2.3.2. Folgebewertung der Entwicklungsaufwendungen.....	71
5. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN	76
5.1. F&E Aufwendungen im Rahmen des TMS 38 und kapitalmarktrechtlicher Regelungen	77
5.2. F&E Aufwendungen im Rahmen des türkischen Einheitskontenrahmenplans..	81
5.3. F&E Aufwendungen aus steuerrechtlicher Sicht.....	84
6. GEGENÜBERSTELLUNG VERSCHIEDENER BILANZANSÄTZE FÜR F&E AUFWENDUNGEN	90
6.1. Zahlenbeispiel über die Bilanzierung softwarebezogener F&E Aufwendungen.	90
6.2. Zahlenbeispiel über die Bilanzierung der pharmazeutischen F&E Aufwendungen	98
7. SCHLUSSFOLGERUNG.....	102
LITERATURVERZEICHNIS	VII
NORMENVERZEICHNIS.....	XIII
INTERNETQUELLEN	XV

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1: Bilanzielle Abbildung der softwarebezogenen F&E Aufwendungen nach verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften	92
Tabelle 2: Bilanzielle Abbildung der pharmazeutischen F&E Aufwendungen nach verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften	100

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1: F&E Investitionen der EU – Unternehmen und Non- EU – Unternehmen 2002 – 2008	2
Abbildung 2: F&E Investitionen in der Türkei	3
Abbildung 3: Hierarchische Ordnung der qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung.....	12
Abbildung 4: Bewertungsmaßstäbe nach US – GAAP.	14
Abbildung 5: Hierarchischer Aufbau des IAS / IFRS	19
Abbildung 6: Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen nach IAS / IFRS	24
Abbildung 7: Bewertungsmaßstäbe nach IAS / IFRS	25
 Abbildung 8: Rechtsgrundlagen der Rechnungslegung	26
Abbildung 9: Prinzipien für Gläubigerschutz.....	31
Abbildung 10: Phasenschritte des Produktlebenszyklus	45
Abbildung 11: Vorgehensweise zur Bilanzierung der zum Verkauf, Vermietung oder Vermarktung selbsterstellte Software	49
Abbildung 12: Phasenbezogene Behandlung der bei der Softwareerstellung zur Eigennutzung angefallenen Aufwendungen.	53
Abbildung 13: Vorgehensweise zur Bilanzierung der für Eigennutzung selbsterstellten Software	55
Abbildung 14: Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach IAS 38.	63
Abbildung 15: Dreistufige Prüfungsschema	65
Abbildung 16: Zusammenfassung der ergänzenden Kriterien	69
Abbildung 17: Bestandteile der Herstellkosten.....	70
Abbildung 18: Folgebewertung der selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerte.	71
Abbildung 19: Vorgehensweise bei der bilanziellen Abbildung der Neubewertungsmethode.....	74
Abbildung 20: Phasenschritte der Erstellung des Programms „Fingerabdrücke Leser“	91
Abbildung 21: Entstehungsprozess der Herstellung eines Arzneimittels.....	99

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

a.a.O.	an angeführten Ort
Abb.	Abbildung
Abs.	Abschnitt
AG	Aktiengesellschaft
AICPA:	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board Opinions
AR – GE	Araştırma ve Geliştirme
Aufl.	Auflage
bzw.:	beziehungsweise
FASB:	Financial Accounting Standards Board
F&E	Forschung und Entwicklung
GE	Geldeinheit
GuV	Gewinn und Verlust
HGB	Handelsgesetzbuch
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
i.d.R.	in der Regel
IFRS	International Financial Reporting Standards
IMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
IT	Information Technology

Jh.	Jahrgang
Nr.	Nummer
NSF	National Science Foundation
R&D	Research and Development
S.	Seite
SEC	Security Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SOP	Statement of Position
TEKR	Türkischer Einheitskontenrahmenplan
TESStG	Türkisches Einkommensteuergesetz
TFRS	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
THGB	Türkisches Handelsgesetzbuch
TKMG	Türkisches Kapitalmarktgesetz
TKStG	Türkisches Körperschaftsteuergesetz
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu
TMUDESK	Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu
TStVG	Türkisches Steuerverfahrensgesetz
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
US – GAAP	United States General Accepted Accounting Principles
usw.	und so weiter
Vgl.	Vergleich
Vol.	Volume
z.B.	zum Beispiel

1. EINLEITUNG

1.1. Bedeutung und Problemstellung des Themas

Produktivitätssteigerung, Liquiditätserhöhung oder Kostensenkung waren die Schlagworte, die auf die Weltwirtschaft beherrschten. Sie wurden als „Rationalisierungsmaßnahmen“ zur Unternehmenssteuerung bezeichnet, aber aufgrund der Internationalisierung und dazu gehörige Wettbewerbsschwankungen waren sie nicht mehr zwingend. Ohne Verzicht auf diesen Maßnahmen begannen die Unternehmen mit dem neuen Jahrhundert auf neue Maßnahmen wie Erhöhung der Innovationsfähigkeit im technologischen Bereich zu konzentrieren. Durch Erhöhung der Innovationsfähigkeit und Intensivierung auf die F&E Aktivitäten erzielen sie ihre Zukunftsfähigkeit sicherzustellen und ihre Werte nachhaltig zu steigern.

Der Wandel der Industrieländer in Richtung Dienstleistungs- und Technologieunternehmen bringt die Bedeutung der Schaffung immaterieller Werte zum Ausdruck. Technologische Innovationen finden sich nicht nur im Produktionsbereich sondern auch im Dienstleistungsbereich statt. Durch Konzentration auf die Schaffung immaterieller Werte können die Unternehmen insbesondere in technologieintensiven Märkten frühzeitig anerkannt sein und aus unternehmerischer Sicht führt diese Anerkennung zur Gewährleistung des Erfolgsfaktors für die Zukunft.

„Im Zuge des Wandels von der Industrie- hin zu der Dienstleistungs- und Technologiegesellschaft kommt die bilanziellen Erfassung und Betrachtung immaterieller Vermögenswerte bzw. Wirtschaftsgüter eine durchaus gestiegene Bedeutung zu. Als Ursache dieser Entwicklung können nicht zuletzt die gestiegenen F&E Aktivitäten der Unternehmen sowie die gestiegene Anzahl von Unternehmensakquisitionen bzw. – Zusammenschlüssen herangeführt werden¹.“

Mit technologischen Entwicklungen hat sich die Wirtschaftsleistung der Unternehmen in den letzten Jahren viel verbessert, denn sie haben mehr in F&E

¹ Blasius, T; „IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung“, Berlin: Erich Schmidt, 2006, S. 3.

Aktivitäten investiert. Unternehmenstrends im Bereich der F&E Investition wird wie folgend graphisch dargelegt.

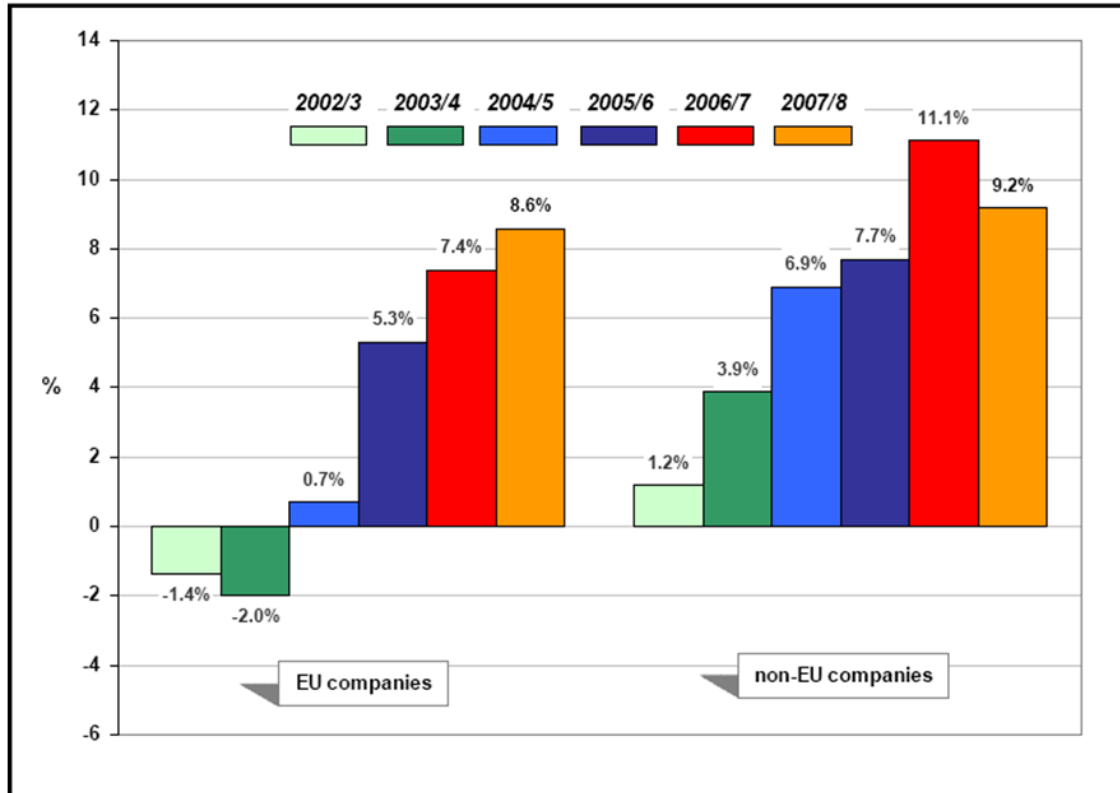


Abbildung 1: F&E Investitionen der EU – Unternehmen und Non- EU – Unternehmen 2002 – 2008
(Quelle: <http://iri.jrc.ec.europa.eu/research/docs/survey/2008/JRC51800.pdf> , Zugriff: 15.06.2009)

„Im Hinblick auf diesem Trend über die F&E Investitionen der Unternehmen wurde es EU – Kommission erläutert, dass die Unternehmen in der EU ihren Absatz um 7,0 % steigern konnten, was mit einer geringfügigen Erhöhung der FuE-Intensität einherging; bei den Unternehmen außerhalb der EU betrug die Absatzsteigerung 9,2 %. Die Rentabilität der EU-Unternehmen ist um 12,2 % gestiegen gegenüber 11,3 % beiden Unternehmen in Drittstaaten. Die Unternehmen der Schwellenländer legen nach wie vor ein starkes FuE-Wachstum an den Tag. In den letzten drei Jahren verzeichneten Unternehmen wie Petroleo Brasileiro, Petro China und Tata Motors einen jährlichen Zuwachs von 52,6 %, 22,2 % bzw. 42,6 % bei den Ausgaben für FuE².“ Auf der

² http://iri.jrc.ec.europa.eu/research/docs/2008/pr_de.pdf, Zugriff: 15.06.2009.

anderen Seite findet sich ähnlicher Trend bei in der Türkei tätigen Unternehmen über die Höhe der F&E Investitionen statt.

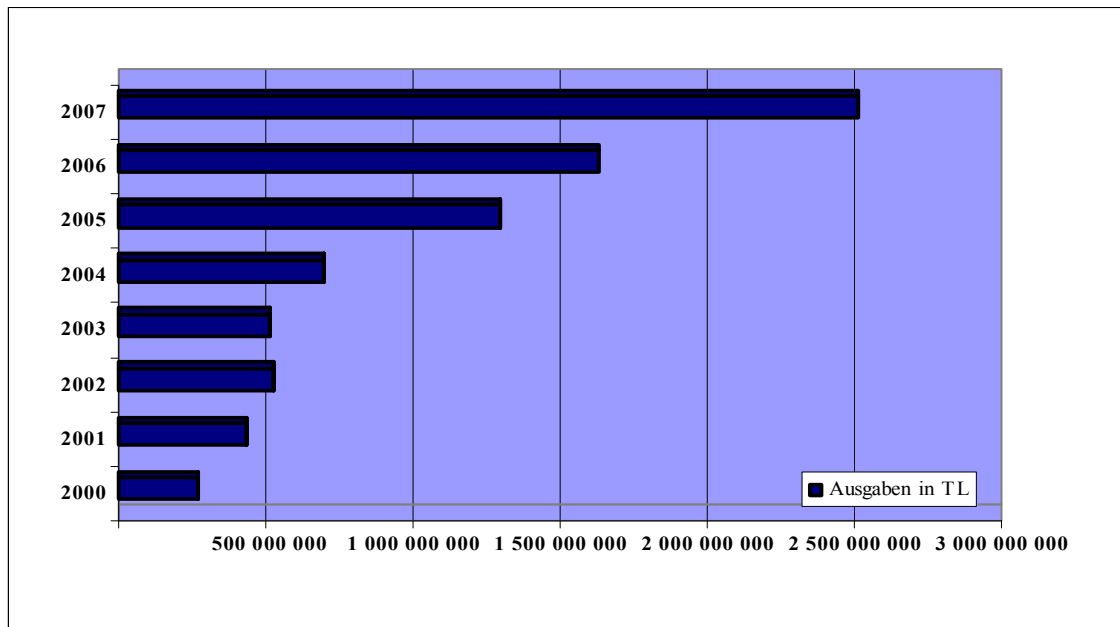


Abbildung 2: F&E Investitionen in der Türkei
(Quelle: <http://www.tuik.gov.tr>, Zugriff: 15.06.2009)

Mit der Absicht der Konzentration auf die Schaffung immaterieller Werte gewinnen die F&E Aktivitäten als Kernprozess der Unternehmen große Bedeutung, deswegen gewinnen auch die F&E Aufwendungen große Bedeutung bei der Analyse künftiger und tatsächlichen Lage der Unternehmen.

Aufgrund der Ungewissheit der Identifizierbarkeit immaterieller Vermögenswerte ist es auch sehr schwierig F&E Aktivitäten voneinander unabhängig zu beurteilen sowie im nationalen und internationalen Bereich der Rechnungslegung bilanziell zu behandeln. Insbesondere die bilanzielle Abbildung der F&E Aufwendungen, ihre Auswirkung auf die Bilanzanalyse und Managemententscheidungen der Unternehmen sind die wichtige Punkte dieses Problemumfelds. Im Rahmen dieser Problematik sind die folgenden Fragestellungen bei der Rechnungslegung zugrunde zu liegen.

- Wie können die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten voneinander unabhängig beurteilt werden, welche Aktivitäten gehören zur Forschung und welche zur Entwicklung?
- Wie werden die F&E Aufwendungen nach welchen Ansatzkriterien bilanziell abgebildet?
- Kann der künftige wirtschaftliche Nutzen aus immateriellen Werten, die durch F&E Aktivitäten erstellt werden, verlässlich verwertet werden?
- Welche Aktivierungskonzeptionen gibt es für die F&E Aufwendungen und wie folgt die Folgebewertung?
- Inwieweit können die Bilanzierungsstandards über die F&E Aufwendungen zur Beurteilung der tatsächlichen und künftigen Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage der Unternehmen ermöglichen?

Im Hinblick auf dieser Fragen wird in dieser Arbeit bilanzielle Abbildung der F&E Aufwendungen nach unterschiedlichen Rechnungslegungsvorschriften; US – GAAP, IAS/IFRS und türkische Rechnungslegungsvorschriften einzeln aufzuzeigen und miteinander zu vergleichen erzielt.

1.2. Gang der Arbeit

Dieser Arbeit liegt die Problemstellung zugrunde, die Aktivierungs- und erfolgswirksamen Erfassungskonzeptionen der Bilanzierung der F&E Aufwendungen zu identifizieren.

Im Kapitel 2 werden grundlegende internationale Rechnungslegungsvorschriften; US – GAAP und IAS/IFRS sowie die nationale Rechnungslegungsvorschriften aus institutionaler und inhaltlicher Sicht erläutert. Unter institutionaler Sicht werden für die Rechnungslegung verantwortliche Institutionen bzw. Organisationen und ihre Aufgaben kurz dargestellt. Danach werden die

Rechnungslegungskonzeptionen der jeweiligen Rechnungslegungssysteme aus inhaltlicher Sicht zusammengefasst.

In den Kapitel 3 und 4 erfolgt die bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen nach den US – amerikanischen Rechnungslegungssystem und IAS/IFRS. Die Definition der F&E Aktivitäten, Abgrenzungskriterien, Ansatzvorschriften und Bewertungskonzeptionen werden mit den Standards; SFAS 2, SFAS 86, SOP 98 – 1 und IAS 38 ausführlich erläutert.

Im Kapitel 5 wird es auf die in der Türkei angewandten Vorschriften für die bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen und die Fördermaßnahmen zur F&E Aktivitäten aus steuerrechtlicher Sicht dargestellt.

Die Gegenüberstellung der verschiedenen Standards und Anwendungsmöglichkeiten werden im Kapitel 6 mit Zahlenbeispielen konkretisiert und die Unterschiede dieser Anwendungen werden verdeutlicht.

2. WESEN UND KENNZEICHEN VERSCHIEDENER RECHNUNGSLEGUNGSSYSTEME

Die Unternehmen sollen im wirtschaftlichen Raum die Informationen über ihre wirtschaftlichen Handlungen sowohl im nationalen als auch im internationalen Sinn richtig und transparent anderen Unternehmen sowie externen Adressaten zu vermitteln versuchen. Rechnungswesen ist ein Informationssystem, dessen Gegenstand die Erfassung und Verarbeitung von unternehmensrelevanten und quantitativen Informationen über angefallene bzw. geplante Geschäftsvorgänge und -ergebnisse ist³. Es wird in zwei Arten gegliedert, dass eines interne Rechnungswesen, das sich nach eigenen und unternehmensspezifischen Informationen des Unternehmens richtet, ist und anderes externe Rechnungswesen, das auch als „Rechnungslegung“ bezeichnet wird und zum Unternehmenszweck für externe Adressaten, die außerhalb des Unternehmens stehenden Personen sind, dient.

Rechnungslegung basiert sich auf den Aufbau und inhaltliche Aufbereitung der Rechenwerke* eines Unternehmens. Der Hauptzweck der Rechnungslegung ist Informationen über das tatsächliche Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens und die zukünftige Lage des Unternehmens an den gesamten Unternehmensadressaten offenzulegen. Typische Unternehmensadressaten sind Eigenkapitalgeber, der zeitlich unbeschränkt dem Unternehmen ihres Vermögens überlässt, Fremdkapitalgeber, der zeitlich beschränkt dem Unternehmen ihres Vermögens überlässt, Arbeitnehmer, Kunden, Lieferanten und Staat. Diese Adressaten brauchen nach verschiedenartigen Zielgestaltungen über die Leistungsfähigkeit und Lage des Unternehmens sich informiert zu werden. In diesem Punkt kommt die Frage, ob für jeden Adressat spezifische sowie zielorientierte Informationen bereitgestellt werden können. Um diese Problematik zu lösen wurde es auf den Einsatz der

³ Vgl., Schrienbeck, H., „Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre“, 10. Aufl., Wien: R. Oldenbourg, 1989, S. 465.

* Die Basisrechenwerke der Rechnungslegung sind Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung. (Pellens, B. / Fülbi, Uwe, R. / Gassen, J.; „Internationale Rechnungslegung; IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudien“, 5. Aufl., Stuttgart: Schäffer - Poeschal, 2004, S. 3.)

Rechnungslegungsregelungen zur Standardisierung der unternehmensspezifischen Informationen verdichtet. Diese Regelungen bilden wie die Rechnungslegung im Detail durchzuführen und zu sichern, damit alle Adressaten gleichmäßig informiert werden zu sein. Ein anderes Problemumfeld kommt zum Anspruch, dass die unterschiedliche, nationale Rechnungslegungssysteme sowie Rechtsrahmen die Freiheit zur standardisierten Informationsvermittlung über international tätigen Unternehmen einschränken.

Aufgrund zunehmender Internationalisierung der Unternehmenstätigkeit und grenzüberschreitender Kapitalzuflüsse hat die kritische Auseinandersetzung mit der ausländischen Rechnungslegungssysteme und dahinter liegenden sozioökonomischen Rahmenbedingungen insbesondere für die finanzpolitische Fragestellungen stark an Bedeutung gewonnen⁴. Aus finanzwirtschaftlicher Sicht sind die internationalen Rechnungslegungssysteme bzw. -vorschriften für die Kapitalanleger als andere Adressaten mehr entscheidungsrelevant. Die Kapitalanleger interessieren sich über den Erfolg des Unternehmens, der direkt mit den Investitionsentscheidungen zu tun ist. Wegen der Gewinnermittlung der Unternehmen nach unterschiedlichen Vorschriften ist ein direkter Unternehmensvergleich im Rahmen der Investitionsentscheidungen unmöglich. Insbesondere verursachen die Umrechnung der Jahresabschlüsse nach nationalen Rechnungslegungsvorschriften auf anderen Rechnungslegungsvorschriften Kosten und Zeitaufwand. Wenn die Jahresabschlüsse nach den einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften aufgestellt würden, die von allen Unternehmen in der gleichen Weise angewandt würden, können die offenzulegende Informationen standardisiert werden, dadurch auch Kosten- und Zeitersparnis sowie leichtere Vergleichbarkeit sichergestellt werden können. Aus der Vergleichbarkeit ist es nicht nur direkte Vergleichbarkeit des Unternehmenserfolgs, der sich um einheitliche Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften handelt, sondern auch direkte Vergleichbarkeit der Erfolgskomponenten, die beispielsweise einheitliche Postenbezeichnung und Gliederungsschema umfassen, anzunehmen⁵.

⁴ Vgl., Pellens, B. / Fülber, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 45.

⁵ Vgl., Buchholz, R.; „Internationale Rechnungslegung“, 3. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2003, S. 2,3.

In Bezug mit diesem Bedarf an den standardisierten Rechnungslegungssysteme werden in diesem Kapitel die vorherrschenden Rechnungslegungssysteme und Grundlagen dieser Systeme; „US – GAAP und IAS / IFRS sowie türkischen Rechnungslegungssystem zusammengefasst.

2.1. Grundlagen des US – GAAP

US – GAAP (*United States General Accepted Accounting Principles*) ist das Rechnungslegungssystem, nach dem die an der amerikanischen Börse (New Yorker Börse) notierten Unternehmen ihre Jahresabschlüsse (*Financial Statement*) aufstellen müssen. „Die US – GAAP bilden in den USA das zentrale Regelsystem der Rechnungslegung und umfassen die Gesamtheit niedergelegter sowie durch Handelsbrauch anerkannter Bilanzierungsweisen, die „substantial authoritative support“ besitzen⁶.“

Nach dem US – GAAP ist das vorgelegte Ziel zum Schutz der Funktionsfähigkeit effizienter Kapitalmärkte, an den Kapitalanlegern entscheidungsrelevante Informationen zu vermitteln. Die alle Informationen, die aus Rechnungslegungsdaten und ergänzende Informationen bestehen, sollen die tatsächliche Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens zeitnah reflektieren, so dass der Kapitalanleger verlässlich auf hohen Informationsstand Entscheidungen treffen kann. Diese Zielgestaltung des US – GAAP hat auch ein Vorbildscharakter zu anderen internationalen Rechnungslegungssysteme, dass diese internationale Rechnungslegungssysteme sich auf die Ausrichtung der US – GAAP basieren⁷.

2.1.1. US – GAAP aus institutionaler Sicht

Die Institutionen, die für die Rechnungslegung in der USA verantwortlich sind, sind die *US – amerikanische Börsenaufsichtsbehörde, Securities Exchange Commission*

⁶ Vgl., Heno, R.; „Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IAS/IFRS)“, 3. Aufl., Heidelberg: Physica, 2003, S. 26.

⁷ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 55.

(SEC) und aktuelle US – amerikanische Standardsetter; *Financial Accounting Standards Board (FASB)*.

Securities Exchange Commission ist US – amerikanische Börsenaufsichtsbehörde, die für die Einhaltung von Gesetzen, Standards, sonstigen Regulären und Handel mit Wertpapieren an den US – Börsen verantwortlich ist⁸. Vor dem Jahre 1938 hatte SEC die bundesgesetzlichen Regelungen des US – amerikanischen Kapitalmarktrechts, Regulierung für die Rechnungslegung auszulegen und durchzusetzen. Im Jahre 1938 hatte SEC die Befugnis der Regulierung für die Rechnungslegung an AICPA, das die Dachorganisation der US – Wirtschaftsprüfern ist, delegiert. Es verantwortete sich nur für die Einhaltung des kapitalmarktrechtlichen Anlegerschutzes und Verhinderung der betrügerischen und unlautbaren Handlungen im Bereich des Wertpapierhandels⁹. AICPA ist eine andere Organisation, die auch für kurze Zeit die Befugnis zur Regulierung der Rechnungslegung hatte. Es hatte die Aufgabe Lösungsansätze für die aufgetretenen Bilanzierungsfragen zu erarbeiten. Aber im Jahre 1973 wurde diese Aufgabe; Formulierung der Rechnungslegungsstandards an anderem, neu gegründetem Institution; *Financial Accounting Standards Board (FASB)* wegen des Zweifels an seiner Unabhängigkeit delegiert.

FASB ist die privatrechtlichen und unabhängigen Organisation, die aus sieben Mitgliedern mit Vertretern aus den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Industrie und Wissenschaft besteht, und deren Aufgabe; Rechnungslegungsstandards für private US – amerikanische Unternehmen herauszugeben ist¹⁰.

Um den Standardsetzungsprozess durchzulaufen hatte FASB bislang unterschiedliche Verlautbarungen, die *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)*, *Statement of Financial Accounting Concepts (SFAC)*, *Interpretations* und *Technical Bulletins* sind, formuliert. Die kapitalmarktorientierten Unternehmen sollen

⁸ Vgl., KPMG; „US - GAAP: Rechnungslegung nach US - amerikanischen Grundsätzen, Grundlagen der US - GAAP und SEC – Vorschriften“, 4. Aufl., Berlin, 2006, S. 7.

⁹ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 56.

¹⁰ Vgl., KPMG, a.a.O., S. 9.

bei ihrer Verpflichtung zur Aufstellung der Jahresabschlüsse auf diese Verlautbarungen beachten¹¹.

2.1.2. US – GAAP aus inhaltlicher Sicht

Der Zweck der Rechnungslegung, deren Hauptadressaten gegenwärtige und künftige Anteilseigner und Kreditgeber, weiteren Adressaten Arbeitnehmern, Kunden, Lieferanten, Finanzanalysten, Ökonomen, Behörden, Börsen, Gewerkschaften, Staat und interessierte Öffentlichkeit sind, ist die Offenlegung der entscheidungsrelevanten Informationen über die tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens¹².

Im Rahmen dieser Zielgestaltung wurde vom FASB unter der Aussage „*Qualitative Characteristics of Accounting Information*“ die Anforderungen an die aus den Jahresabschlüsse ermittelten Informationen festgelegt¹³. Die Hierarchie der Rechnungslegungsgrundsätze basiert sich auf zwei wichtigen Merkmalen; entscheidungsbezogenes Merkmal und anwenderspezifisches Merkmal. Auf der ersten Ebene liegt die Primary – Decision Specific Qualities, die Relevanz (*Relevance*) und Zuverlässigkeit (*Reliability*) umfassen.

Die Informationen können nur von Nutzen sein, wenn sie entscheidungsrelevant und zuverlässig sind. Diese zwei Grundsätze begründen auch die „*Fair Presentation*“. Zur Relevanz, die als Nützlichkeit zur Entscheidungsfindung bezeichnet werden kann, gehören auch die ergänzende Grundsätze, „*predictive Value*“, das als Ermittlungsmöglichkeit der künftigen Prognosen aus vergangenheitsbezogenen Daten bezeichnet wird, „*feedback Value*“, danach die frühere Annahmen bzw. Erwartungen durch vorhandenen Informationen korrigiert und bestätigt werden sollen und „*Timeliness*“, nach dem die Informationen zeitgerecht zur Verfügung gestellt werden sollen¹⁴. Anderer zum primary Qualities gehörenden Grundsatz ist *Realibility*

¹¹ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 62.

¹² Vgl., SFAC 1, Absatz 24 und 43.

¹³ Vgl., SFAC 2.

¹⁴ Vgl., SFAC 2, Absatz 46 – 58.

(*Zuverlässigkeit der Informationen*). Um die Anforderungen der Zuverlässigkeit zu erfüllen sollen sich die Informationen der Jahresabschlüsse nachprüfen lassen (*Verifiability*), subjektiv richtig sein (*Neutrality*) und wahrheitsgemäß (*Representational Faithfulness*) dargestellt werden¹⁵.

Auf der sekundären Ebene der Hierarchie der Rechnungslegungsanforderungen setzen sich „*Vergleichbarkeit (Comparability)* und *Stetigkeit (Consistency)*“. *Vergleichbarkeit* bedeutet, dass die Rechnungslegungsdaten die unternehmensübergreifende Gegenüberstellung und interperiodische Vergleiche ermöglichen sollen¹⁶. Mit dem Grundsatz *Stetigkeit* wird es erwähnt, dass die formelle Sicht wie Gliederungsschema oder Postenbezeichnungen sowie materielle Sicht wie Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden beibehaltet werden sollen. Innerhalb der Rechnungslegung sollen auch die Änderungen sowie ihre Auswirkungen auf die Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens zum Schutz der Informationen offen gelegt werden¹⁷.

Neben diesen primären und sekundären Anforderungen hat FASB eine Abgrenzung der qualitativen Anforderungen zur Verfügung gestellt. Den Nutzen der Informationen muss auf jeden Fall größer als aufgrund der Erhebung und Veröffentlichung angefallenen Kosten sein (*Costs and Benefits*)¹⁸ und im Falle der Zielkonflikte zwischen Anwendung der Grundsätze sind sie im Einzelfall zu beurteilen¹⁹. (*Relative Importance and Trade Offs*)

Letztlich lässt sich von den unwesentlichen Informationen (*Materiality*) offen zu legen vermeiden²⁰ und feststellen, ob für die qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung der Fair Presentation in Form der Bilanzklarheit und –Wahrheit bedeutsam und in der ersten Ebene erzielt wird oder nicht.

¹⁵ Vgl., SFAC 2, Absatz 58 – 89.

¹⁶ Vgl., SFAC 2, Absatz 111.

¹⁷ Vgl., SFAC 2, Absatz 120 – 122.

¹⁸ Vgl., SFAC 2, Absatz 130.

¹⁹ Vgl., SFAC 2, Absatz 42.

²⁰ Vgl., SFAC 2, Absatz 123.

Diese grundsätzlichen Anforderungen an die Rechnungslegung, in deren Mittelpunkt „*Decision Usefulness*“ liegt, werden mit einer hierarchischen Ordnung mit der Abbildung 3 wie folgt dargestellt.

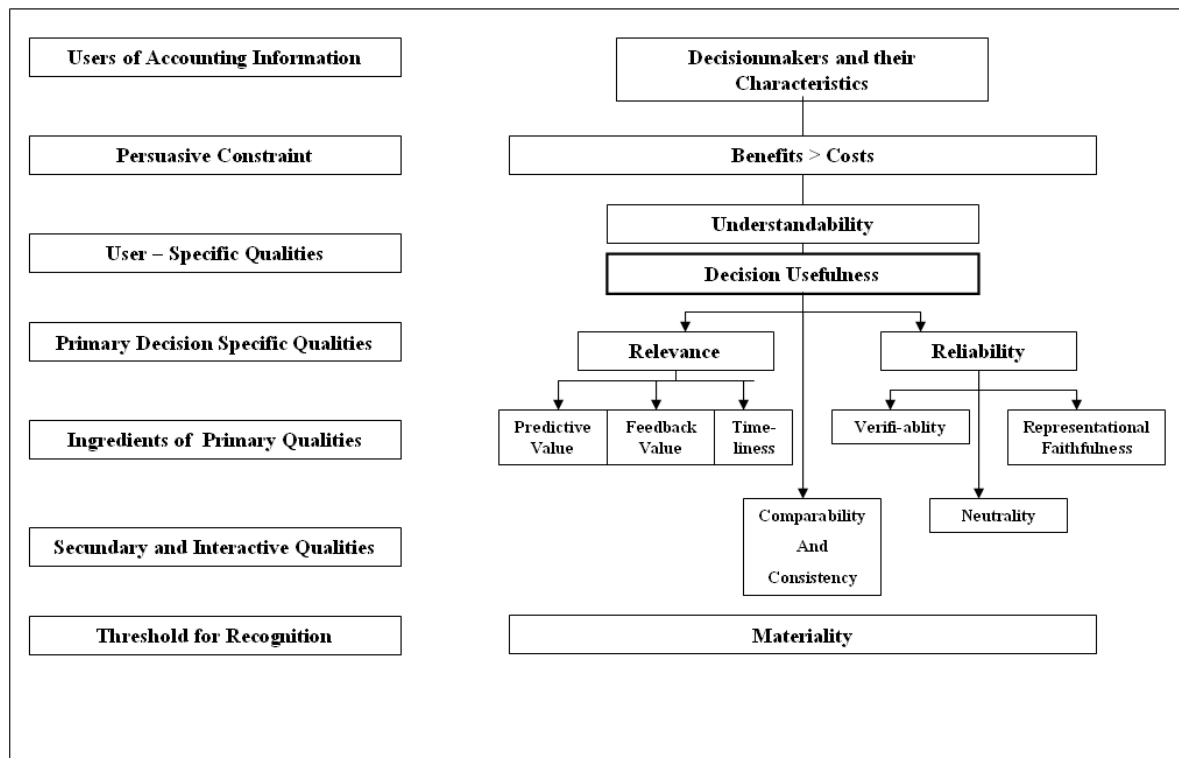


Abbildung 3: Hierarchische Ordnung der qualitativen Anforderungen an die Rechnungslegung

(Quelle: KPMG, a.a.O., S. 16.)

2.1.3. Definition und Ansatzkriterien nach US – GAAP

Gemäß des Rahmenkonzepts des US – GAAP beinhalten die Jahresabschlüsse in der Bilanz; *Vermögen (Assets)*, *Schulden (Liabilities)* und *Eigenkapital (Equity)* und in der Gewinn und Verlustrechnung *Erträge und Aufwendungen*, die als *Revenue / Gains* sowie *Expense/Losses* differenzieren. Zur Bestätigung dieser Jahresabschlüsselemente werden in SFAC 5 (*Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises*) bestimmte Ansatzkriterien, die kumulativ erfüllt werden sollen, eingesetzt.

Definition: Das Vermögen (Asset) wird als eine Ressource, darüber eine Unternehmen aufgrund vergangener Ereignisse verfolgt und daraus künftig den Zufluss

des wirtschaftlichen Nutzens erwartet wird, definiert²¹. Zusätzlich wird auch die Charakteristika des Vermögens mit drei Merkmalen gebildet, nach denen das Gut, deren wirtschaftlichen Nutzen wahrscheinlich ist, allein oder zusammen mit anderen Vermögen, direkt oder indirekt zu netto Zahlungsüberschuss führen soll, dieses Gut des Unternehmens, das selbst auf das Gut zugreifen kann, bilanziert werden soll und die Transaktion, die dem Bilanzierungsrecht des Unternehmens anerkannt ist, bereits erfolgt sein soll²².

Bei den Schulden (Liabilities) handelt es sich um die gegenwärtigen Verpflichtungen aus den Ereignissen der Vergangenheit, von deren Erfüllung ein Ressourcenabfluss erwartet wird, die einen wirtschaftlichen Nutzen verkörpern.²³ Die Charakteristika der Schulden wird auch mit bestimmten Merkmalen gebildet, nach denen die Schulden eine gegenwärtige Verpflichtung gegenüber den Dritten umfassen sollen, nach der Eintritt der Verpflichtung eine Bindung mit dem Unternehmen eintreten soll und das Ereignis, durch das bzw. den das Unternehmen verpflichtet wird, bereits eingetreten sein soll²⁴.

Ausschließlich wird den Saldo zwischen Vermögen und Schulden als Eigenkapital (Equity) bezeichnet.

Zuverlässige Bewertbarkeit (Reliable Measurement): Das Vermögensgegenstand sowie die Schulden, die die Definitionskriterien erfüllt haben, sollen zuverlässig messbar sein und quantifiziert werden²⁵. Aufgrund der Abhängigkeit der Messbarkeit der Vermögensgegenstände und Schulden von den Eigenschaften, Relevanz und Verlässlichkeit des Guts hat FASB unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe vorgelegt²⁶.

²¹ Vgl., SFAC 6, Absatz 25.

²² Vgl., SFAC 6, Absatz 26.

²³ Vgl., SFAC 6, Absatz 35.

²⁴ Vgl., SFAC 6, Absatz 36.

²⁵ Vgl., SFAC 5, Absatz 66.

²⁶ Vgl., SFAC 5, Absatz 67.

Diese Wertmaßstäbe gelten sowohl für die Vermögensgegenstände, als auch für die Schulden. Obwohl verschiedenartige Wertmaßstäbe im Rahmenkonzept vorgelegt werden, stellt historische Anschaffungs- oder Herstellkosten eindeutig das zentrale Wertkonzept zwischen diesen Alternativen dar. Diese Wertmaßstäbe werden in der Abbildung 4 wie folgt dargestellt.

Bewertungsmaßstäbe	Vermögen	Schulden
Historical Cost (Historische Kosten)	Zum Erwerb des Guts aufgewandten liquiden oder sonstigen Mitteln.	Zu zahlenden Betrag für das Eingehen der Verpflichtung.
Current Costs (Wiederbeschaffungskosten)	Summe der liquiden oder sonstigen Mitteln zur Wiederbeschaffung des gleichartigen Guts.	Summe der liquiden oder sonstigen Mitteln für die Begleichung der Verpflichtung.
Current Market Value (Marktpreis)	Summe der liquiden Mitteln aus Verkauf des Guts.	Summe der liquiden Mitteln aus Verkauf des Guts.
Net Realizable Value (Nettoverkaufserlös)	Aktuelle Verkaufspreis nach Abzug der angefallenen Kosten.	Undiskontierte Zahlungsbetrag zur Erfüllung der Verpflichtung.
Present Value (Barwert)	Barwert der künftigen Nettoeinzahlungen.	Barwert der künftigen Nettoauszahlungen.

Abbildung 4: Bewertungsmaßstäbe nach US – GAAP.
(Quelle: KPMG, a.a.O., S. 16.)

Obwohl es keinen konkreten Sachverhalt zur Auswahl dieser Wertmaßstäben vom FASB angefordert wird, fordert das FASB möglichst verlässliche Fair Value - Berechnung zur entscheidungsrelevanten Übergabe unter Berücksichtigung der allen künftigen sowie erwarteten Risiken oder Szenarien²⁷.

Relevanz (Relevance): Informationen über einen Vermögensgegenstand oder Schulden sollen entscheidungsrelevant sein, dass entweder Zukunftsprognosen ermöglichen (predictive value) oder frühere Annahmen bestätigen bzw. korrigieren (feedback value) sollen²⁸.

²⁷ Vgl., SFAC 7, Absatz 44.

²⁸ Vgl., SFAC 5, Absatz 73.

Verlässlichkeit (Reliability): Verlässlichkeit ist ein anderes von den Ansatzkriterien, aus der verifizierbare, neutrale und glaubwürdige Darstellung der Informationen über Vermögen bzw. Schulden zu verstehen²⁹.

Analog zur Ansatzkriterien für die Vermögensgegenstände und Schulden werden auch für die Erträge und Aufwendungen zur Erfassung in der Gewinn- und Verlustrechnung als erstens Definitionskriterium und als zweitens Realisierbarkeitskriterium vorgelegt.

Beim amerikanischen Rechnungslegungssystem differenzieren sich die Erträge als Revenues und Gains sowie die Aufwendungen als Expenses und Losses. *Revenues* sind die Nutzenzunahme im wirtschaftlichen Sinn, die sowohl in Form der Zunahme des Werts vom Vermögen als auch in Form der Abnahme des Werts von Schulden sein kann³⁰. Revenues und Gains sind beide Eigenkapitalerhöhungen, deren Quellen voneinander unterschiedlich sind. *Revenues* entstehen aufgrund der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit, während *Gains* aufgrund der zufälligen Ereignisse in einem Unternehmen aufkommen³¹. Zur Revenues zählen Umsatzerlöse, Dividendenerträge oder Zinserträge und zur Gains zählen beispielsweise unrealisierte Gewinne aus der Neubewertung der marktgängigen Wertpapiere. Umgekehrt mit den Erträgen sind die Aufwendungen, die sich auch als Expenses und Losses differenzieren, die Nutzenabnahme im wirtschaftlichen Sinn. Diese Nutzenabnahme kommt in Form eines direkten Abflusses, der Abnahme des Werts von Vermögen oder Zunahme des Werts von Schulden auf³². *Expenses* sind die Aufwendungen, die wegen der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit wie Materialaufwand aufkommen, und die *Losses* sind die Aufwendungen, die außerhalb der zentralen Unternehmenstätigkeit wie Aufwendungen aus Naturkatastrophen entstehen³³.

²⁹ Vgl., SFAC 5, Absatz 75.

³⁰ Vgl., SFAC 6, Absatz 79.

³¹ Vgl., SFAC 6, Absatz 87.

³² Vgl., SFAC 6, Absatz 80.

³³ Vgl., SFAC 6, Absatz 80

Die Erfassung von revenues und expenses (gains/losses) hängt davon ab, ob sie realisiert oder realisierbar bzw. verdient sind. Realisierbarkeit der Revenues bzw. Gains ist die Fähigkeit zur Umwandlung des Vermögenswerts in Geldeinheiten und Verdient zu sein ist die Leistungserbringung des Unternehmens aus der Unternehmenstätigkeit³⁴. „Expenses und Losses kennzeichnen den Verbrauch oder Verlust vom ökonomischen Nutzen. Soweit sie in direktem Zusammenhang mit der betrieblichen Leistungserbringung sind, wie z. B. die Umsatzkosten, werden sie nach dem *matching principle* zum gleichen Zeitpunkt wie die zugrunde liegenden Erträge gebucht.“³⁵

2.2. Grundlagen der IAS / IFRS

International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. *International Accounting Standards (IAS)* ist das andere internationale Rechnungslegungssystem, in dem die grundsätzliche Ziele und Grundsätze innerhalb des Rahmenkonzepts, die einzelnen Rechnungslegungsstandards und Interpretationen geregelt werden und es sich auf das US – amerikanischen System stark orientiert.

Im Mittelpunkt der IAS / IFRS steht den Investorenschutz wie im US – GAAP. IAS / IFRS erzielt auch grundsätzlich Entscheidungsgrundlage des Adressatenkreises mit entscheidungsrelevante und zukunftsorientierte Informationen über die Unternehmensentwicklung vorzubereiten und sicherzustellen³⁶. In erster Linie fordert dieses Rechnungslegungssystem die Anleger vor dem Vermögensverlust oder der Fehlentscheidungen zu schützen und als zweitens denn gegenwärtigen sowie künftigen (potenziellen) Investoren über das tatsächliche Bild des Unternehmens zu befriedigen³⁷.

In den vorliegenden Abschnitten werden die Entwicklung des *International Accounting Standards Board (IASB)* und *IFRS* bzw. *IAS* aus institutionaler Sicht und die grundlegende Rahmenkonzept des IFRS aus inhaltlicher Sicht zusammengefasst.

³⁴ Vgl., SFAC 5, Absatz 83/a und 83/b.

³⁵ Vgl., KPMG, a.a.O., S. 24 – 25.

³⁶ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 13.

³⁷ Vgl., Blausius, T.; a.a.O., S. 223.

2.2.1. IAS / IFRS aus institutionaler Sicht

Das „*International Accounting Standards Committee (IASC)*“, das Vorgängergremium des heutigen Nachfolgeorganisation IASB wurde im Jahre 1973 in London, privatrechtlich gegründet. Es hatte das Ziel die Rechnungslegungsstandards zu entwickeln und zu verabschieden sowie über die Harmonisierung und Verbesserung der Rechnungslegungsgrundsätze (bzw. Methoden und Vorschriften), Förderung der weltweiten Anwendung und Anerkennung zu bemühen. Im Gegensatz zum US – amerikanischen Rechnungslegungssystem ist nur eine Institution für das IAS / IFRS verantwortlich.

Bis zum Jahre 2001 hatte das IASC viele Standards zur Rechnungslegung bearbeitet und die zunehmende Verbreitung des IAS erhöhten sich die Anforderungen an das IASC. Zur Erhöhung der internationalen Akzeptanz und Professionalität im Bezug mit der Unabhängigkeit und dem Fachwissen war eine Reorganisation zur Aussage gekommen. Im Hinblick auf diesem Reorganisationsbedarf des IASC wurde eine neue Institution „*International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)*“ als Dachorganisation gegründet. Die Hauptaufgaben des IASCF waren einen gültigen Satz an hochwertigen, verständlichen und durchsetzbaren Standards zur Rechnungslegung zu entwickeln, die Nutzung dieser Standards zu fördern und eine Konvergenz der nationalen Standards der Rechnungslegung mit dem IAS zu hochwertigen Lösungen herbeizuführen³⁸.

Im Weiteren wurden die operativen Aufgaben des IASCF wie Standardentwicklung an neu gegründeten Organisation *International Accounting Standards Board (IASB)* delegiert und das Verantwortungsbereich des IASCF wurde nur mit der Finanzierung sowie Überwachung des IASB abgegrenzt. Eine weitere Umstrukturierung von IASB ist die neue Bezeichnung der künftig zu erstellenden internationalen Rechnungslegungsstandards als *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, aber die IAS behaltet ihre volle Gültigkeiten³⁹.

³⁸ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 75 – 77.

³⁹ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 75 – 77.

Durch diese Entwicklung dieser Rechnungslegungsstandards mit dem Oberbegriff „IAS / IFRS“ werden weltweit verständlichen und anwendbaren Bilanzierungs- bzw. Bewertungsstandards durch das Zusammenarbeit mit nationalen Rechnungslegungsgremien gestaltet sowie die Qualität der Standards verbessert.

2.2.2. IAS / IFRS aus inhaltlicher Sicht

Der Aufbau von IFRS bzw. IAS umfasst „Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung der Jahresabschlüsse“, das allgemeine Grundsätze „Standards“, die die Bilanzierung der spezieller Sachverhalte regeln, und „Interpretationen“, die für die Unklarheiten und Unvollständigkeiten verabschiedet werden, beibehaltet.⁴⁰ In diesem Abschnitt werden das Rahmenkonzept bzw. die Regelungen zur Aufstellung der Jahresabschlüsse zusammenfassend erklärt.

Die einzelnen Bilanzierungsgrundsätze, die Bestandteile des Jahresabschlusses, die Zielsetzung der Rechnungslegung und die grundlegenden Wertmaßstäbe werden im IAS/IFRS mit dem „Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung der Jahresabschlüsse“ dargelegt. Es könnte auch beurteilt werden, dass es einen engen Zusammenhang mit dem „Conceptual Framework des FASB“ aus der inhaltlichen und strukturellen Sicht gibt.

Im Hinblick auf das Rahmenkonzept wird die Unterstützung der Personen oder Institutionen, die sich mit der Rechnungslegung beschäftigen, und Lieferung einer konzeptionellen Grundlage erzielt⁴¹. Ausgehend dieser Zielsetzung werden im Rahmenkonzept der IAS / IFRS vier Regelungsbereiche, die das Ziel der Aufstellung der Jahresabschlüsse, qualitative Anforderungen, Ansatz- und Bewertungskriterien sowie Kapitalerhaltungskonzeptionen umfasst, erfasst.

Nach dem IAS – Rahmenkonzept Absatz 12 sollen die Jahresabschlüsse, deren Rechenwerke Bilanz, Gewinn und Verlust Rechnung, Kapitalflussrechnung und Eigenkapitalveränderungsrechnung sind, die Informationen über die Vermögens-,

⁴⁰ Vgl., Buchholz, R.; a.a.O., S. 19 – 22.

⁴¹ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 1.

Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die Änderungen in diesen Bereichen an den Adressaten, die aus Eigenkapitalgeber, Fremdkapitalgeber, Arbeitnehmer, Lieferanten, Kunden, Staat und Öffentlichkeit bestehen, vermitteln und diese Informationen sollen auch bei den wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten wirksam sein.

Unter den Annahmen der *Periodenabgrenzung (Accrual Basis)* und *Unternehmensfortführung (Going Concern)*⁴² werden im Rahmenkonzept die Anforderungen an der Rechnungslegung, die zur *Entscheidungsrelevanz (Decision Usefulness)* führen, geordnet. Der hierarchische Aufbau dieses Konzepts wird mit nachfolgender Abbildung dargestellt.

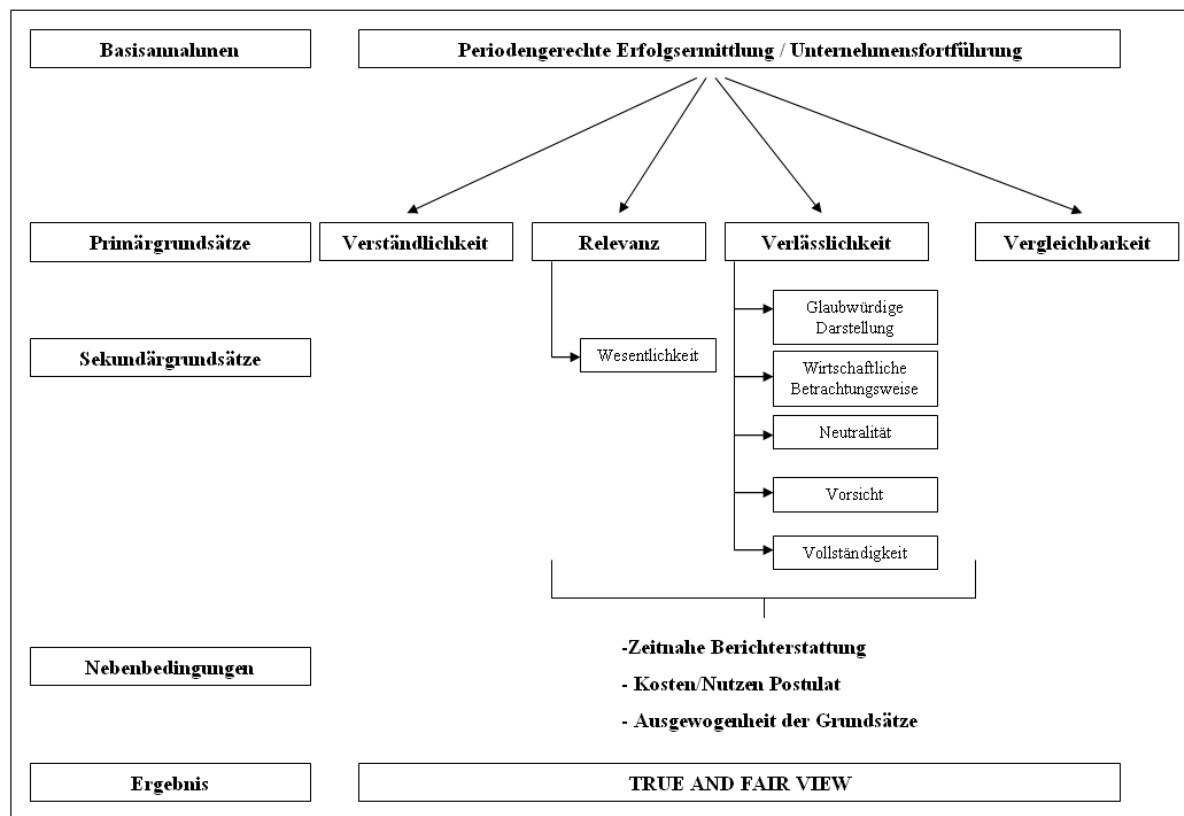


Abbildung 5: Hierarchischer Aufbau des IAS / IFRS

(Quelle: Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 109.)

⁴² Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 22 und 23.

Im Vergleich zum US – amerikanischen Rechnungslegungssystem enthalten die qualitative Anforderungen der IAS / IFRS vier Grundsätze. Die zugrunde liegenden Informationen sollen nach IAS / IFRS verständlich, relevant, verlässlich und vergleichbar sein⁴³. Das Rahmenkonzept fordert, dass die alle Informationen der Jahresabschlüsse für jeden Adressat gleichmäßig verständlich (*Verständlichkeit*) sein sollen und die Informationen, die die Entscheidungen der Investoren in wirtschaftlichen Sinn beeinflussen, enthalten sollen (*Relevanz*). „Die Relevanz einer Information wird durch ihre Art und Wesentlichkeit bedingt⁴⁴“. „Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Größe des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein⁴⁵.“ Ein anderer Grundsatz, der gleichzeitig erfüllt werden soll, ist die *Verlässlichkeit*⁴⁶ der Informationen. Die Informationen der Jahresabschlüsse dürfen verlässlich beurteilt werden, wenn sie *glaubwürdig*⁴⁷ dargestellt werden, *neutral*⁴⁸ und *vollständig*⁴⁹ sind sowie auf den wirtschaftlichen Zusammenhang (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*)⁵⁰ abgestellt werden. Eine weitere Voraussetzung zur Ergänzung der Verlässlichkeit ist bei den Ungewissheiten während der Aufstellung der Jahresabschlüsse *vorsichtig*⁵¹ zu sein. Letztlich sollen die Adressaten, die bei der Aufstellung der Jahresabschlüsse in der IAS / IFRS angegebenen Bewertungs- und

⁴³ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 25, 26 und 31.

⁴⁴ IAS – Rahmenkonzept, Absatz 29.

⁴⁵ IAS – Rahmenkonzept, Absatz 30.

⁴⁶ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 31.

⁴⁷ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 33.

⁴⁸ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 36.

⁴⁹ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 38.

⁵⁰ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 35.

⁵¹ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 37.

Bilanzierungsmethoden angewandt haben, die Änderungen sowie resultierenden Konsequenzen aufzeigen sollen. (*Vergleichbarkeit*)⁵².

Als eine Ergänzung der primär zu verfolgenden Anforderungen wird im Rahmenkonzept erläutert, dass die Berichterstattung *zeitnah* durchgeführt werden soll, den *Vergleich zwischen Kosten und Nutzen*, die bei der Aufstellung eintreten können, ausgewertet werden soll und eine klare *Gewichtung zwischen den unterschiedlichen mit einander gegenüberstehenden Anforderungen* vorgegeben werden soll⁵³.

Wenn diese Bedingungen voll erfüllt werden könnten, kommt das Generalnorm „*True and Fair View*“ zum Ausdruck. „Abschlüsse verfolgen häufig das Konzept, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie der Veränderungen in dessen Vermögens- und Finanzlage zu vermitteln⁵⁴.“

2.2.3. Definition und Ansatzkriterien nach IAS / IFRS

Das Aktivierungs- bzw. Passivierungskonzept nach IAS / IFRS ist zweistufig. Als erstens soll der Sachverhalt geprüft werden, ob im Rahmenkonzept angeführten Definitionskriterien erfüllt wird und wenn ja, kommt die zweite Stufe, die sich um die Ansatzkriterien; „Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens“ und „zuverlässige Bewertbarkeit“ handelt⁵⁵.

Definition: Die Posten, die unmittelbar mit der Ermittlung des Vermögens- und Finanzlage des Unternehmens verbunden sind, sind die Vermögen, Schulden und Eigenkapital.

⁵² Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 39 – 42.

⁵³ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 43 – 45.

⁵⁴ IAS – Rahmenkonzept, Absatz 46.

⁵⁵ Vgl., Heno, R.; a.a.O., S. 107.

Zur Identifikation der Vermögenswerte bzw. Schulden werden im Rahmenkonzept drei Kriterien eingesetzt⁵⁶.

- Eine in der Verfügungsmacht des Unternehmens stehende Ressource (bzw. für Schulden; eine gegenwärtige Verpflichtung des Unternehmens) soll vorhanden sein.
- Aufgrund der vergangenen Ereignissen soll diese Verfügungsmacht (bzw. für Schulden die gegenwärtige Verpflichtung) entstanden werden.
- Dieses Gut soll künftigem wirtschaftlichem Nutzen zufließen. (bzw. für Schulden; es soll zur einen erwarteten Ressourcenabfluss führt, mit dem wirtschaftliche Nutzen verbunden sind.)

Nach der Definition dieser Werte wird im Rahmenkonzept das Eigenkapital als „nach Abzug der Schulden verbleibenden Restbetrag der Vermögenswerte des Unternehmens“ bezeichnet⁵⁷. „Bei der Beurteilung, ob ein Sachverhalt die Definition eines Vermögenswertes, einer Schuld oder des Eigenkapitals erfüllt, müssen sein tatsächlicher wirtschaftlicher Gehalt und nicht allein seine rechtliche Gestaltung berücksichtigt werden“. (*wirtschaftliche Betrachtungsweise*)⁵⁸

Gemäß IAS – Rahmenkonzept Absatz 70/a und 70/b sind die Erträge und Aufwendungen wie folgt definiert. „Erträge stellen eine Zunahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Zuflüssen oder Erhöhungen von Vermögenswerten oder einer Abnahme von Schulden dar, die zu einer Erhöhung des Eigenkapitals führen, welche nicht auf eine Einlage der Anteilseigner zurückzuführen ist. Aufwendungen stellen eine Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens in der Berichtsperiode in Form von Abflüssen oder Verminderungen von Vermögenswerten oder einer Erhöhung von Schulden dar, die zu einer Abnahme des Eigenkapitals führen, welche nicht auf Ausschüttungen an die Anteilseigner zurückzuführen ist.“

⁵⁶ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 49/a und 49/b.

⁵⁷ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 49/c.

⁵⁸ IAS – Rahmenkonzept, Absatz 51.

Nach diesen Definitionen gehören die alle Eigenkapitalmehrungen bzw. –minderungen, die nicht direkt aufgrund der Eigentümertransaktionen entstanden sind, zu den Erträge und Aufwendungen. Um entscheidungsrelevante Informationen an den Adressaten zu vermitteln hat IASB im Rahmenkonzept Aufwendungen (als Aufwendungen und andere Aufwendungen) sowie Erträge (als Erlöse und andere Erträge) differenziert. Erlöse sind die Erträge, die im Rahmen der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit anfallen und andere Erträge sind die Erträge, die nicht als Teil der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit sondern eher ein Nebenprodukt des Unternehmens sind⁵⁹. (z.B. Erträge aus Marktwertsteigerung der Wertpapiere) Aufwendungen sind die Aufwendungen, die aus der gewöhnlichen Unternehmenstätigkeit angefallen sind, und die anderen Aufwendungen sind die Aufwendungen, die außerhalb dieser Definition stehen wie Aufwendungen aus Naturkatastrophen⁶⁰.

„Erfüllt ein Sachverhalt die Definition von Erträgen bzw. Aufwendungen, kann es trotzdem möglich sein, dass er nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wird. So verändern einige Aufwendungen und Erträge zwar das Eigenkapital, werden aber nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung abgebildet. Sie werden als ergebnisneutraler Aufwand und Ertrag nur in der Eigenkapitalveränderungsrechnung erfasst⁶¹.“

Abbildung 6 stellt diese Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen.

⁵⁹ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Abs. 74, 75 und 76.

⁶⁰ Vgl., IAS – Rahmenkonzept, Absatz 78, 79 und 80.

⁶¹ Vgl., Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., s. 113.

GuV wirksame Erträge / Aufwendungen =Periodenergebnis		GuV neutrale andere Erträge / Aufwendungen
Erlöse / gewöhnliche Aufwendungen	Andere Erträge / andere Aufwendungen	
Erträge / Aufwendungen		
Eigenkapitalveränderung, die keine Kapitalktransaktion sind.		

Abbildung 6: Abgrenzung der Erträge und Aufwendungen nach IAS / IFRS

(Quelle: Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 113.)

Ansatzkriterien: Um die vorher definierten Sachverhalte in der Bilanz auszuweisen sowie die Erträge und Aufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen sollen zwei Kriterien erfüllt werden. Diese Kriterien werden wie folgt im Rahmenkonzept Abs. 83/a und 83/b erläutert.

„Ein Sachverhalt, der die Definition eines Abschlusspostens erfüllt, ist zu erfassen, wenn; es wahrscheinlich ist, dass ein mit dem Sachverhalt verbundener künftiger wirtschaftlicher Nutzen dem Unternehmen zufließen oder von ihm abfließen wird; und die Anschaffungs- oder Herstellkosten oder der Wert des Sachverhaltes verlässlich bewertet werden können.“

Obwohl bezüglich der Wahrscheinlichkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzenzuflusses bzw. – abflusses vom IASB keine konkrete Angabe festgelegt wurde, kann es grundsätzlich ausgegangen werden, dass dieses Nutzen größer als 50 % Wahrscheinlichkeit hat⁶².

⁶² Vgl., Buchholz, R.; a.a.O., S. 67.

Im Bezug mit der Bewertung der Posten werden vier bestimmte Wertmaßstäbe, die unten mit einer Abbildung dargestellt werden, angeführt.

Bewertungsmaßstäbe	Vermögen	Schulden
Anschaffung/Herstellungskosten)	Zahlungsbetrag oder bei Tausch Zeitwert.	Zu zahlenden Betrag für das Eingehen der Verpflichtung.
Aktueller Wiederbeschaffungskosten	Zahlungsbetrag bei einer fiktiven Wiederbeschaffung des Vermögens.	Undiskontierter Zahlungsbetrag bei fiktiver Begleichung der Verpflichtung.
Realisierbarer Wert	Aktueller Veräußerungswert bei normalem Geschäftsgang.	Undiskontierter Zahlungsbetrag zur Erfüllung im normalen Geschäftsgang.
Gegenwartswert	Barwert für erwartete Zahlungseingänge.	Barwert der erwarteten Zahlungsausgänge..

Abbildung 7: Bewertungsmaßstäbe nach IAS / IFRS

(Quelle: Rudolf, H.; a.a.O., s. 68.)

2.3. Grundlagen der türkischen Rechnungslegungsvorschriften

Die Grundlagen der türkischen Rechnungslegung basieren sich hauptsächlich auf das Handelsgesetzbuch (THGB) und die Steuergesetze (Einkommenssteuergesetz, Körperschaftssteuergesetz und Steuerverfahrensgesetz). Neben diesen Gesetzgebungen werden den Kaufleuten durch Kapitalmarktgesetz, türkische Rechnungslegungsstandards und andere sonstige Regelungen wie Erlässe vom Finanzministerium große Ermessensspielräume angeboten.

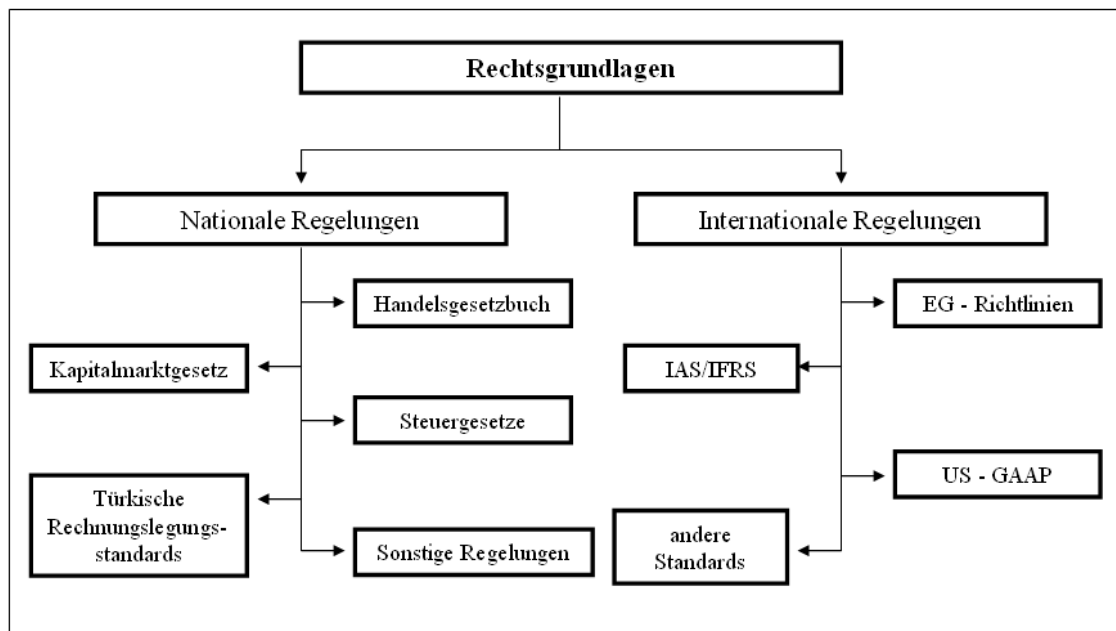


Abbildung 8: Rechtsgrundlagen der Rechnungslegung

(Quelle: Sumer, H.; „Bilanzierung“, 2. erweiterte Aufl., Istanbul, 2006, S. 3.)

Die Aufstellung des Jahresabschlusses in der Türkei richtet sich sowohl nach den nationalen Gesetzgebungen, als auch falls nötig nach den internationalen Rechnungslegungsvorschriften wie EG – Richtlinien, IAS/IFRS, US – GAAP oder andere Standards⁶³.

2.3.1. Türkische Rechnungslegungsvorschriften aus institutionaler Sicht

Die Buchhaltung und Aufstellung der Jahresabschlüsse erfolgt nach dem Handelsgesetzbuch, das die Rechtsverhältnisse der Kaufleute und Grundlagen der Rechnungslegung regelt. „Nach der handelsrechtlichen Buchführungspflicht ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und seine Ertrags- und Vermögenslage nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.“⁶⁴ Diese „Grundsätze zur ordnungsmäßiger Buchführung“ wurden zur Regelung der aller Bereiche der Rechnungslegung bis in kleinstem Detail im Zeitablauf aus den Kommentaren zu den Gesetzen entwickelt. Das

⁶³ Vgl., Sumer, H., a.a.O., S. 3.

⁶⁴ Sumer, H., a.a. O., S. 3.

Finanzministerium hatte eine Kommission zur Überarbeitung der Regelungen für das Rechnungslegungssystem gegründet, die nach den Steuergesetze Absatz 175 und 257 die Regelungen über;

- die Grundsätze der ordnungsgemäßen Buchhaltung,
- die Erläuterung der Buchführungspolitik,
- die Grundsätze zur Erstellung der Jahresabschlüsse und
- die Festlegung des Einheitskontenrahmens und des Einheitskontenplans, sowie deren Ausführung

treffen können. Anhand dieses Ansatzes hatte die Kommission den Erlass „*Allgemeine Regelung zur Anwendung des Buchhaltungssystems*“ (TEKR) am 01.01.1994 in Kraft getreten. Nach diesem Erlass sollen die Geschäftsvorfälle einheitlich, planmäßig, lückenlos, zeitgerecht und geordnet im Unternehmen im türkischen Buchführungssystem aufgezeichnet werden. Mit diesem Erlass wird der rechtliche Rahmen zur Aufstellung des Jahresabschlusses gebildet ⁶⁵.

Auf der anderen Seite sollen diejenigen Unternehmen, die an der türkischen Börse (IMKB) notiert sind, ihre Jahresabschlüsse unter Berücksichtigung des Kapitalmarktgesetzes aufstellen. Die Regelungen zur Aufstellung der Jahresabschlüsse wurde von der Kapitalmarkt Kommission, die im Jahre 1981 gegründet wurde, gebildet. Diese Kommission verantwortet sich für die Überprüfung des Kapitalmarkts, Sicherstellung der Verlässlichkeit und Schutz der Rechte der Investoren. Neben diesen Hauptaufgaben ist diese Kommission auch verantwortlich für die Bildung der Rechnungslegungsstandards, nach denen die Unternehmen ihre Jahresabschlüsse aufstellen und an den Unternehmensadressaten offenlegen sollen. Kapitalmarkt Kommission hatte viele Erlässe über die Aufstellung der Jahresabschlüsse, Rahmenbedingungen für die Offenlegung der Jahresabschlüsse in Kraft getreten. Die

⁶⁵ Vgl., Ersen, Ç., „Handhabung der Kosten- und Leistungsrechnung“, S. 99- 100, in: Pernsteiner, Helmut / Sumer Haluk (Hrsg), „Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets“, Linz: Linde Verlag, 2008, S. 98 – 115.

anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften wurden in Anlehnung an der International Financial Reporting Standards von dieser Kommission im Jahre 2003 mit dem *Erlass Serie XI, Nr.25* publiziert⁶⁶. Bis 2008 wurde dieser Erlass von den börsennotierten Unternehmen berücksichtigt, aber dieses Jahre mit der Veröffentlichung des neuen *Erlasses Serie XI, Nr. 29* sind die börsennotierten Unternehmen ihre Jahresabschlüsse nach diesem Erlass aufzustellen.

In den letzten Jahren wird das HGB um die Vergleichbarkeit, Verlässlichkeit und Relevanz der Informationen aus den Jahresabschlüsse zu verbessern und die an internationalen Entwicklungen anzupassen modernisiert. Im Rahmen dieser Modernisierung wurde in der Türkei ein Gesetzentwurf ausgearbeitet aber noch nicht in Kraft getreten. Nach diesem Gesetzentwurf soll jedes Unternehmen bei der Rechnungslegung die „*Turkish Financial Reporting Standards (Türkiye Finansal Raporlama Standartları - TFRS)* bzw. *Turkish Accounting Standards (Türkiye Muhasebe Standartları - TMS)*“ einhalten.

Zur Annäherung der türkischen Rechnungslegung an internationale Grundsätze wurde die erste Rechnungslegungsgremium bzw. *türkische Rechnungslegungs- und Wirtschaftsprüfungsstandards Komitee (TMUDESK)* im Jahre 1994 gegründet. Als erstens wurden 19 Rechnungslegungsstandards von dieser Komitee in Kraft getreten. Diese verabschiedeten Standards wurden mit der Neugründung der „*Türkische Rechnungslegungsstandards Komitee (TMSK)*“ außer Kraft getreten, stattdessen erarbeitet TMSK neue Rechnungslegungsstandards, die an den IAS/IFRS angepasst wurden, über wesentlichen Bilanzierungs- und Bewertungsfragen und verabschiedet⁶⁷.“

Ein anderer Teil der Rechtsgrundlagen sind die steuerrechtlichen Regelungen. Die Steuergesetze sind nach der Aufstellung der Jahresabschlüsse, bei der Berechnung des steuerrechtlichen Gewinns zu beachten. Bei der Berechnung des steuerrechtlichen Gewinns ist das Körperschaftssteuergesetz anzuwenden, dabei die steuergesetzlich nicht

⁶⁶ Vgl., Gökçen, G. / Akgül, Ataman, B. / Çakıcı, C.; „Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları – Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Uyumlu“, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006, S. 6.

⁶⁷ Vgl., Ersen, Ç., a.a.O., S. 99.

anerkannten Aufwendungen dem Handelsgewinn addiert, die steuergesetzlich abziehbaren Erträge sowie Freibeträge vom Handelsgewinn abgezogen werden. Der dadurch ermittelte Betrag wird als Körperschaftssteuer bezeichnet⁶⁸. Auf der anderen Seite beinhalten auch die steuergesetzliche Regelungen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage zu berücksichtigende Wertmaßstäbe. Diese Wertmaßstäbe und die zu berücksichtigende Prinzipien werden im nächsten Abschnitt erläutert.

2.3.2. Türkische Rechnungslegungsvorschriften aus inhaltlicher Sicht

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchhaltung beschreiben die allgemeine Voraussetzungen für die Finanzbuchführung und Bilanzierung. Diese Grundsätze wurden im Erlass „Allgemeine Regelung zur Anwendung des Buchhaltungssystems“ (TEKR) geordnet. Nach diesen Grundsätzen⁶⁹;

- soll jedes Unternehmen die Buchhaltung mit ihrer Organisation, Durchführung und mit der Bereitstellung der Finanztabellen nicht an den Interessen bestimmter Gruppen, sondern an der gesamten Öffentlichkeit einen Nutzen durch ein wahrheitsbezogenes, neutrales und ehrliches Bild bringen. (*Soziale Verantwortlichkeit*)
- ist die Buchführung im Namen des Unternehmens durchzuführen. (*Unternehmenspersönlichkeit*)
- ist die Gesellschaft bzw. Unternehmen auf unbestimmte Zeit gegründet worden. (*Unternehmenskontinuität*)
- sollen die Buchung der Erträge und Aufwendungen sowie Vergleich der Erlöse, Erträge, Gewinne mit den Kosten, Aufwendungen und Verluste periodenmäßig durchgeführt werden. (*zeitliche Periodenabgrenzung*)

⁶⁸ Vgl., Sumer, H., a.a.O., S. 4.

⁶⁹ Vgl., Sumer, H., a.a.O., S. 16 – 18.

- werden die alle Geschäftsvorfälle in Geldeinheiten ausgedrückt. (*Messbarkeit in Geld*)
- sind die angeschaffte Vermögenswerte und Dienstleistungen mit der Anschaffungskosten zu bewerten. (*Bewertung mit der Anschaffungskosten*)
- muss die Buchhaltung aufgrund der objektiven Dokumente realitätsbezogen und ordnungsgemäß durchgeführt werden. (*Neutralität und Dokumentation*)
- soll die gewählte Buchhaltungspolitik auch in den Folgeperioden beibehaltet werden. (*Stetigkeit*)
- soll der Jahresabschluss in einem offenen und klaren Ausmaß dargestellt werden. (*Offenlegung*)
- ist die Buchhaltung nach dem kaufmännischen Vorsichtsprinzip durchzuführen und soll es die möglichen Unternehmensrisiken berücksichtigt werden. (*Vorsicht*)
- müssen die wesentliche Geschäftsvorfälle und finanzielle Ereignisse aus dem Jahresabschluss ersichtlich sein. (*Wesentlichkeit*)
- sind die Geschäftsvorfälle nicht allein entsprechend den rechtlichen Verhältnisse, sondern gemäß ihrem wirtschaftlichen Gehalt und ihrer wirtschaftlichen Realität zu bilanzieren. (*wirtschaftlichen Betrachtungsweise*)

Neben diesen Grundsätzen wurden auch in diesem Erlass die Grundsätze zur Erstellung der Abschlussbilanz, bei denen die Aktiv- und Passivseite der Bilanz erläutert wurden.

Wie vorher erklärt wurden, sind die Bewertungsmaßstäbe im Steuerverfahrensgesetz einzeln zu beschreiben und nach diesen Maßstäben werden die

Vermögenswerte bzw. Schulden bewertet. Die Bewertung ist die Quantifizierung der wirtschaftlichen Werte, die als Bemessungsgrundlage zur Berechnung der Steuern dienen⁷⁰. Die Prinzipien der Bewertung sind nach dem THGB⁷¹;

- *Niederwertprinzip:* Die Vermögenswerte sind mit den Anschaffungs- oder Herstellkosten anzusetzen. Aber wenn es niedrigerer Wert als die Anschaffungskosten gibt, dann kann dieser kleinere Wert bei der Bewertung angesetzt werden.
- *Höchstwertprinzip:* Die Schulden sind mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen. Wenn es einen höheren Wert als dieser Rückzahlungsbetrag gibt, dann sind die Schulden mit dem höheren Wert anzusetzen. Diese zwei Prinzipien kommen aus den Prinzipien für Gläubigerschutz.

Prinzip	Betrifft	Aussage
Realisationsprinzip	Gewinne bzw. Vermögenswertsteigerung	Nur tatsächlich realisierte Gewinne dürfen in der Bilanz ausgewiesen werden.
Imparitätsprinzip	Verluste bzw. Vermögenswertminderung	Verluste müssen bereits dann ausgewiesen werden, auch wenn sie wahrscheinlich sind.
Niederwertprinzip	Wertansätze der Vermögenspositionen	Wenn für die verschiedenen Vermögenspositionen verschiedene Wertansätze vorliegen, dann ist der niedrigere Wert zu aktivieren.
Höchstwertprinzip	Wertansätze der Schuldenpositionen	Bei den Schulden sind die Positionen mit dem höheren Wert zu passivieren.

Abbildung 9: Prinzipien für Gläubigerschutz

(Quelle: Vgl., Sumer H. / Kutlan, S. / Sağmanlı, M., a.a.O., S. 33.)

⁷⁰ Vgl., TStVG, Absatz. 258, 259 und 260.

⁷¹ Vgl., Sumer, H. / Kutlan, S. / Sağmanlı, M.; „Grundsätze zur Erstellung des Jahresabschlusses in der Türkei“, Istanbul, 1996, S. 33.

Die Bewertungsmaßstäbe sind nach dem Steuerverfahrensgesetz;

- *Kostenwert*: Summe jener Ausgaben, die für den Erwerb von wirtschaftlichen Gütern bzw. Herstellung der Güter geleistet werden.
- *Börsenwert*: Der Kurs des letzten Handelstages für die Bewertung.
- *Tageswert*: Jener Wert, den der Besitzer eines Wirtschaftsgutes diesem, am Tag seiner Bewertung beimisst.
- *Buchwert*: Jener Wert, mit welchem ein Wirtschaftsgut in die Bücher eingetragen worden ist.
- *Nominalwert*: Jener Wert, der auf den Wertpapieren und Anleihen geschrieben ist.
- *Marktwert*: Der Wert, zu dem das Wirtschaftsgut am Tag der Bewertung gehandelt wird.
- *Vergleichswert*: Jener Wert, der beim Verkauf eines Wirtschaftsgutes – dessen Wert unbekannt ist und nicht festgestellt werden kann – geschätzt wird.⁷²

Die zu beachtenden Grundsätze und Prinzipien nach dem THGB – Entwurf und Erlass Serie XI, No. 29 sind wie gleich mit der Qualitativen Anforderungen, Definitions- und Ansatzkriterien des IFRS / IAS. Weil diese Regelungen direkte Übersetzungen von IFRS / IAS sind, werden diese Prinzipien sowie Kriterien nicht in diesem Schnitt wieder detailliert erklärt. Der Aufbau von TFRS bzw. TMS umfasst wie gleich mit IAS/IFRS „Rahmenkonzept für die Aufstellung und Darstellung der Jahresabschlüsse“, das allgemeine Grundsätze „Standards“, die die Bilanzierung der spezieller Sachverhalte regeln, und „Interpretationen“, die für die Unklarheiten und Unvollständigkeiten verabschiedet werden, beibehaltet.

⁷² Vgl., TStVG Absatz 262 – 267.

3. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH AMERIKANISCHER RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN

Im Mittelpunkt der internationalen Rechnungslegungsvorschriften steht die Vermittlung der entscheidungsrelevanten Informationen über die tatsächliche Lage des Unternehmens an den Adressaten. Im Rahmen dieser Zielgestaltung können mit vielen miteinander kontroversen oder noch diskutierten Aussagen über die Bewertungsmethoden sowie Ansatzvorschriften für manchen speziellen Posten begegnet werden. Eine von diesen speziellen Fällen ist die Bilanzierungsdilemma der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, die direkt erfolgswirksam zu erfassen oder in der Bilanz als einen Vermögenswert zu aktivieren sind.

Die Aufwendungen, zu denen der bewerteten Güterverzehr, der aufgrund der Entwicklung des vorhandenen Produkts oder Prozesses sowie zur Erfindung eines neuen Produkts oder Prozesses entstanden sind, gehören, werden als Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen klassifiziert⁷³. Im US – GAAP sollen diese Aufwendungen gemäß SFAS 2 (*Statement of Financial Accounting Standards – Accounting for R & D Costs*), das im 1974 verabschiedet wurde, ohne Zweifel als erfolgswirksam in dem Zeitpunkt, sie angefallen haben, in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen⁷⁴. Obwohl im SFAS 2 konkret dargestellt wird, wurde dieses Aktivierungsverbot in der Welt so viel diskutiert, dass die Aufwendungen in angemessenen Maß (nur ein Teil dieser Größe) aktiviert werden könnten, wenn künftige Nutzen aus dieser Aufwendungen für Unternehmen klar festgelegt und sichergestellt werden könnten⁷⁵.

Nach der Verabschiedung des SFAS 2 wurde es beobachtet, dass viele technologieintensive Unternehmen statt der erfolgswirksamen Erfassung, unter bestimmten Voraussetzungen bestimmte Teile dieser Aufwendungen als Vermögenswert aktiviert haben. In den folgenden Jahren stellten viele US –

⁷³ Vgl., Shi, Charles; „R & D Investments, Bond Ratings and Bond Risk Premiums“, Faculty of Graduate School of the University of Minnesota, Minnesota, 2000, S. 1.

⁷⁴ Vgl., SFAS 2 Absatz 12.

⁷⁵ Vgl., Shi, C.; a.a.O., S. 4.

amerikanischen Software Unternehmen dieses Standard in Frage, ob die alle angefallenen Aufwendungen erfolgswirksam zu erfassen sind oder nicht. Sie haben diskutiert, dass nicht die alle angefallenen Entwicklungsaufwendungen zu den F&E Aufwendungen gehören. Zum Beispiel sind die Aufwendungen für die Entwicklung des Prototyps, der als Model für das Endprodukt bezeichnet wird, können als einen Vermögenswert aktiviert werden. Sie können unter Vermögenswert aktiviert werden, denn ist dieser Prototyp nicht einen Aufbau des Produkt, sondern er als erste entwickelten Modell für Software sowie als Endprodukt oder nahe zum Endprodukt angenommen werden kann⁷⁶.

Im Bezug mit der Globalisierung und Zunahme an technischen Fortschritten sowie schneller Entwicklung der Softwarebranche hatten viele Unternehmen Aktivierungsalternative statt des Aktivierungsverbotes ausgewählt. Nach dieser weltweiten Tendenz an Aktivierungsalternative und Anforderungen von US – amerikanischen Rechnungslegungsvorschriften wurde SFAS 86 (*Statement of Financial Accounting Standards 86 – Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased or Otherwise Marketed*), das ein speziellen Standard zur Erfüllung der Mängeln bei der Behandlung der softwarebezogenen Aufwendungen entwickelt wurde, im Jahre 1986 erlassen⁷⁷.

In diesem Kapitel werden die sich wieder mit den F&E Aufwendungen betreffenden Rechnungslegungsvorschriften SFAS 2 und SFAS 86 sowie speziellen Fall; SOP 98 – 1 werden ausführlich erklärt.

3.1. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen nach SFAS 2

Unter Aufwand ist die Abnahme des wirtschaftlichen Nutzens zu verstehen, die in Form vom direkten Abfluss des Wertes des Vermögensgegenstands oder Erhöhung des Wertes der Schulden verursachen und aufgrund der ordentlichen Betriebstätigkeit

⁷⁶ Vgl., Lhotka, Joseph D. / Erickson, Naomi S.; „Accounting for Software: A Step Forward“, Journal of Accountancy, Vol. 158, No. 5 (1984), S. 110.

⁷⁷ Vgl., Shi, Charles, a.a.O., S. 6.

entstehen. Die anderen Aufwendungen, die außerhalb dieser ordentlichen Betriebstätigkeit anfallen, werden als Losses bezeichnet⁷⁸. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen gehören gemäß SFAS 2 zu den Aufwendungen, die aufgrund der ordentlichen und laufenden Betriebstätigkeit anfallen. SFAS 2 (Accounting for R & D Costs) beschäftigt sich mit 4 Bereichen, durch die die F&E Aufwendungen charakterisiert werden sowie damit betreffenden Bilanzierungsmethoden erklärt werden. Diese Bereiche sind;

- Definition der Begriffe „Research (Forschung) und Development (Entwicklung) sowie die Darlegung der F&E Aktivitäten.
- Identifikation der F&E Aufwendungen.
- Bilanzierung der F&E Aufwendungen.
- Erfassung der F&E Aufwendungen in der GuV – Rechnung.

3.1.1. Definition und Identifikation der F&E Aufwendungen

Vor der Identifikation der F&E Aufwendungen werden im SFAS 2 als erstens die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ definiert. Unter Forschung ist das bewusste Suche oder kritische Untersuchung mit der Zielsetzung neues Wissen zu schaffen und in der Hoffnung, dass dieses Wissen bei der Entwicklung der neuer Produkte, Dienstleistungen, Prozesse oder Techniken Nutzen zu erbringen oder zur erheblichen Verbesserung der vorhandenen Produkte oder Prozesse beizutragen zu verstehen. In Anlehnung dieser Definition wird die Entwicklung als Umsetzung (Translation) der Ergebnissen dieser Forschungen oder anderen Wissen in einen Plan, oder einen Entwurf eines neuen Produktes, Prozesses oder Verbesserung vorhandener Produkte sowie Prozesse bezeichnet⁷⁹.

In Bezug mit diesen Definitionen kann es interpretiert werden, dass es konkrete und absolute Bezeichnung der F&E Aktivitäten darzulegen unmöglich ist. Aufgrund der

⁷⁸ Vgl., SFAC 6 Absatz 80.

⁷⁹ Vgl., SFAS 2 Absatz 8/a und 8/b.

umfassenden Vielfalt der F&E Aktivitäten in vielen Unternehmensbereichen wird vom US – amerikanischen Standardsetter als Ausgangspunkt „vernünftige Maß an Vergleichbarkeit“ zur Verfügung gestellt. Es wird in Anhangsnoten vorgelegt, dass obwohl es Unterschiede zwischen Unternehmensaktivitäten sowie Branchen gibt, sollen vergleichbare Definitionen dieser Begriffe angeboten werden. Diese Definitionen sind die Weiterentwicklung der F&E Definitionen von NSF (National Science Foundation)⁸⁰, die sich direkt nach physischen und biologischen Wissenschaften richten, und mit der sozialen Wissenschaft unterstützt werden⁸¹. Diese weiterentwickelten Definitionen erzielen die Vergleichbarkeit der F&E Aufwendungen von unterschiedlichen Branchen bzw. Unternehmensbereichen hervorzubringen. Die im SFAS 2 angeführten Forschungsaktivitäten sind beispielsweise Laboruntersuchungen zur Schaffung neuen Wissens oder Untersuchungen zur Anwendung neues Wissens. Konzeptionelle Formulierung oder Design der Produkt- oder Prozessalternativen, Entwurf, Bau und Testen von Prototyps oder Modellen, Entwurf und Bau neuen Anwendungsbereichen, Ingenieuraktivitäten zur funktionellen Verbesserung im speziellen Sinn können als Entwicklungsaktivitäten geordnet werden⁸².

Die Qualitätskontrolle während der Produktion oder Testen des Produkts, Fehlersuche aufgrund der von Produktionsstillstand, Entwurf von Werkzeugen, Schablonen auf Routinebasis, Routine Verbesserungen während der Produktion zur Qualitätssicherung, saisonale oder periodische Designänderungen, Anpassung der vorhandenen Kapazität an den Konsumentenbedarf gelten nicht als F&E Aktivitäten⁸³. Materialkosten, die zur Durchführung der F&E Aktivitäten angewandt werden, werden als F&E Aufwendungen bezeichnet. Aber wenn diese Materialien „alternativen künftigen Verwendung“ haben, können sie unter Sachanlagen aktiviert sowie

⁸⁰ National Science Foundation (NSF) ist eine unabhängigen Organisation, die vom Kongress im Jahr 1950 zur Förderung der Wissenschaft, Entwicklung der nationalen Gesundheit und Wohlstand sowie Schutz der nationalen Existenz eingerichtet wurde. (www.nsf.gov), 13.04.2009. Nach NSF basieren die F & E Aktivitäten auf die Forschungsaktivitäten in Wissenschaft sowie Ingenieurwesen und Entwicklungsaktivitäten über Prototyps und Prozesse. Diese Aktivitäten unterteilen sich in drei Stufen, die aus „Basis Forschung“, „angelegten Forschung“ und „Entwicklung“ bestehen.

⁸¹ Vgl., SFAS 2 Anhangsnoten B, Absatz 26 und 27.

⁸² Vgl., SFAS 2 Absatz 9.

⁸³ Vgl., SFAS 2 Absatz 10.

abgeschrieben werden. Bei diesem Fall soll nur ein Teil dieser Kosten, die forschungs- und entwicklungsbezogen sind, als Aufwand in der GuV – Rechnung zu erfassen. Falls diese für Material angefallenen Kosten zum neuen, speziellen F&E Projekt gehören sowie nicht für andere Aktivitäten verwendet werden können, sollen sie wieder als F&E Aufwendungen erfasst werden. Auf der anderen Seite sind die Löhne und Gehälter, Fremdleistungen und die Gemeinkosten, die in angemessener Höhe allokiert werden können (Finanzierungskosten wie Zinsaufwand), unter den F&E Aufwendungen zu nennen⁸⁴.

3.1.2. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen

Bilanzierung der F&E Aufwendungen ist ein kontroverse Schnittpunkt, darüber intensive Diskussionen und akademische Untersuchungen gemacht wurden, ob sie direkt erfolgswirksam zu erfassen oder unter bestimmten Kriterien als einen Vermögenswert zu aktivieren sind.

Dieses Sachverhalt wurde von vielen Wissenschaftlern aus USA und Europe diskutiert und die Aktivierung der Aufwendungen wurde in der Praxis aufgrund ihrer Einflüsse auf den Gewinn des Unternehmens positive Beziehung mit dem Marktwert des Unternehmens sowie entscheidungsrelevanten Informationsfunktion an den Adressaten mehr bevorzugt und unterstützt⁸⁵. Nach US – amerikanischen Standards wird vorgelegt, dass die alle F&E Aufwendungen, wenn sie angefallen sind, direkt in dem Zeitpunkt des Anfalls als Aufwand in der GuV – Rechnung zu erfassen sind⁸⁶. Diese Behandlung wird auch im SFAS 2, Anhangsnoten B auf Basis der Vergleich der verschiedenen Bewertungsverfahren begründet.

Nach dem FASB wird es erläutert, dass diese Aufwendungen in vier verschiedenen Arten behandelt werden könnten. Diese sind;

⁸⁴ Vgl., SFAS 2 Absatz 11/a und 11/c und SFAS 2, Anhangsnoten B, Absatz 36.

⁸⁵ Vgl., Markarian, G. / Pozza, L. / Prencipe, A.; „Capitalization of R&D Costs and Earnings Management Evidence from Italian Listed Companies“, June 2007, S. 2 – 3.

⁸⁶ Vgl., SFAS 2 Absatz 12.

- Erfolgswirksame Erfassung
- Aktivierung aller angefallenen F&E Aufwendungen (Capitalisation)
- Aktivierung der angefallenen F&E Aufwendungen unter Berücksichtigung bestimmter Kriterien.
- Verschiebung der Aktivierung oder Ausweis als Aufwand durch einen speziellen Posten.

Vor der Identifikation dieser vier Behandlungsarten werden als erstens die Einflussfaktoren, die zur erfolgswirksamen Erfassung dieser Ausgaben oder Zahlungen zwingen, erklärt.

Unklarheit des künftigen Nutzens: Obwohl die Definitionen der Begriffe „Projekt“ und „Erfolg“ nach dem Inhaber dieser Begriffe subjektiv sich variieren, ist es klar zu betonen, dass den künftigen Nutzen aus der F&E Projekten vorher zu schätzen ungewiss ist. Künftiger Nutzen ist allerdings als technischer Erfolg bzw. Fortschritt des Projekts über ein Produkt oder Prozess. Die Ungewissheit der Größe des technischen Erfolgs wird nicht nur mit der Fertigstellungsfähigkeit eines F&E Projekts begrenzt, sondern ist es auch von der Fehlerwahrscheinlichkeit der Entwicklung des neuen Produktes bzw. Prozesses abhängig⁸⁷.

Mangelnder kausalen Zusammenhang zwischen Nutzen und Kosten: Im Rahmen der qualitativen Anforderungen des US – GAAP wird vorgelegt, dass nach der Erfüllung der primären Grundsätzen alle bilanziellen Behandlungen unter dem Grundsatz „angemessenen Gleichgewicht zwischen Kosten und Nutzen“ der zu veröffentlichenden Informationen beurteilt werden sollen. In diesem Sinne soll den künftigen Nutzen aus der F&E Projekte und erfolgswirksam zu erfassende F&E Aufwendungen miteinander gegenübergestellt werden. Dieser Zusammenhang wurde auch mit den vorherigen Untersuchungen nachgewiesen, dass eine direkte, signifikante

⁸⁷ Vgl., SFAS 2, Anhangsnoten B, Absatz 39 und 40.

Korrelation zwischen der Nutzen und Kosten zu finden nicht möglich ist. Unter den Nutzen sind die Nettogewinne, Marktanteil oder Umsätze anzunehmen⁸⁸.

Ansatz der wirtschaftlichen Ressourcen: Um einen Vermögenswert in die Bilanz zu aktivieren sollen bestimmte Ansatzkriterien kumulativ erfüllt werden. Diese sind Definitionskriterium des Vermögenswertes, verlässliche Messbarkeit, Relevanz und Verlässlichkeit. Wenn es angenommen, dass eines F&E Projekt als Vermögenswert definiert werden könnte und auch entscheidungsrelevant für die künftigen Investoren wäre, könnte aber den exakten Wert von diesem Projekt nicht verlässlich bewertet werden. Aufgrund dieser Ungewissheit des künftigen, wirtschaftlichen Nutzens können auch der Wert der wirtschaftlichen Ressource nicht verlässlich in angemessener Weise bewertet werden.

Ausweis der Aufwendungen unter Berücksichtigung des „Matching Prinzip“: Nach dem Matching Prinzip wird es angefordert, dass die Aufwendungen und Erträge periodengerecht gegenübergestellt werden sollen. Im detaillierten Sinne sollen alle mit der Leistung des Unternehmens bedingten Aufwendungen in der Periode zugeordnet werden, in der der zugrunde liegenden Ertrags realisiert wird. Im Bezug mit dem F&E Projekt sind auch diese betreffenden Aufwendungen nach diesem Prinzip zu behandeln. Das Hemmnis zur Aktivierung der F&E Aufwendungen werden mit drei Voraussetzungen verbunden. Nach diesen Voraussetzungen, die im APB No. 4 erarbeitet wurden, können die Aufwendungen, die direkt auf speziellen Erträge basieren, als Aufwand erfasst werden. (*Associating Cause and Effect*) Unter der zweiten Voraussetzung wird es gefordert, dass wenn durch einen Vermögenswert periodengerecht, systematisch und rational wirtschaftlicher Nutzen zufließen würde, sollten die Zahlungen, die aufgrund des Erwerbs des Vermögenswertes entstanden haben, periodengerecht, systematisch und rational ausgewiesen werden. (*Systematic and Rational Allocation*) Als letzte Voraussetzung wird es vorgelegt, dass falls manche Zahlungen während des Geschäftsjahres keinen Nutzen mitbringen oder in den

⁸⁸ Vgl., SFAS 2, Anhangsnoten B, Absatz 41.

vorherigen Perioden Nutzen mitbringen, sollen die betreffenden Zahlungen in dieser Periode als Aufwand erfasst werden (*Immediate Recognition*)⁸⁹.

Relevanz der F&E Aktivitäten bezogenen Informationen: Im Rahmen dieses Einflussfaktors stellte der Standardsetter dar, dass weil die forschungs- und entwicklungsbezogenen Zahlungen keinen direkten oder verlässlichen bewertbaren Nutzen mitbringen können sowie die erwartete Return on Investment ungewiss ist, dürfen sie nicht als einen Vermögenswert zu aktivieren.

Die möglichen Bilanzierungsalternativen über F&E Aufwendungen außer der Alternative „erfolgswirksame Erfassung“ wurden mit ihren negativen sowie positiven Auswirkungen vom Standardsetter beurteilt und die Gründe der Ablehnung wurden wieder in Anhangsnoten B erläutert⁹⁰.

- *Aktivierung der alle angefallenen F&E Aufwendungen (Capitalisation):*
Es wird verdeutlicht, dass die technologischen Innovationen direkt zum wirtschaftlichen Anreiz führen. Obwohl die Technologie immer mit dem Weltwandel sich verändert und in verschiedenen Wegen zur Verfügung gestellt wird, gewinnen die Investitionen in F&E Projekte bedeutende Rolle⁹¹. Im Bezug mit diesen technologischen Fortschritte und Zunahme an den F&E Projekte wurden die Aktivierung der Aufwendungen aufgrund ihres wirtschaftlichen Gewinnmaximierungseffekts und Bilanzierungswahlrechts diskutiert. Bis zur Verabschiedung dieser Vorschrift (Aktivierungsverbot der Aufwendungen im SFAS 2) bevorzugten viele Unternehmen diese als einen Vermögenswert zu aktivieren. Aber nach dem Standardsetter wurde diese Behandlung abgelehnt, weil aus diesen Art der Aufwendungen keinen konkreten wirtschaftlichen Nutzen erwartet werden könnten, ein Programm sich nach den verschiedenen Projekten

⁸⁹ Vgl., SFAS 2, Anhangsnoten B, Absatz 47, 48 und 49.

⁹⁰ Vgl., SFAS 2, Anhangsnoten B, Absatz 51 – 59.

⁹¹ Vgl., McKenzie, J. K.; „Measuring Tax Incentives for R&D“, International Tax Public Finance, No:15 (2008), S. 563.

immer voneinander unterscheiden und nicht direkt bewertet werden könnten sowie falls es eines Aktivierungswahlrecht gibt, wäre ein bestimmten Abschreibungsmethode festzulegen unmöglich.

- *Aktivierung unter Berücksichtigung bestimmter Kriterien:* Eine andere Behandlungsart ist das Aktivierungsgebot dieser Aufwendungen unter Berücksichtigung der speziellen Kriterien, die nach der Bewertung des Wertes, Quantifizierung und Festlegung des künftigen Nutzens richten. Diese sind; „Definition des Produktes oder Prozesses“, „technologische Identifizierbarkeit“, „Absatzfähigkeit und Nützlichkeit“, „Ökonomische Durchführbarkeit“, Absicht des Managements zur Produktion und Vermarktung“ und „Einfluss auf die GuV – Rechnung in angemessenen Maß“. Keine dieser Kriterien führen zur Objektivität und Vergleichbarkeit der Informationen über das Unternehmen aus der Investorensicht und diese Kriterien kumulativ zu erfüllen ist sehr schwer.
- *Verschiebung der Aktivierung oder Ausweis als Aufwand durch eines speziellen Posten:* Letzter Fall basiert sich auf die Bildung eines speziellen Postens für die angefallenen Aufwendungen bis zum Vorhandensein des künftigen wirtschaftlichen Nutzens. Mit anderen Wörtern wird die Kapitalisierung oder erfolgswirksame Erfassung für einen bestimmten Zeitraum verschoben. Diese Aufwendungen können als Vermögenswert oder unter dem Eigenkapital eingesetzt werden. Aber ohne Berücksichtigung der Unmöglichkeit des Vorhandenseins des künftigen wirtschaftlichen Nutzens ist es nicht akzeptierbar, dass dieses Art der Behandlung die objektiven Interpretation und verlässlichen Beurteilung der Kennzahlen, die aus dem Jahresabschluss ermittelt werden, und tatsächliche Lage des Unternehmens (Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage) bewältigen.

Aufgrund der oben erklärten Gründen wurden diese drei Alternativen abgelehnt und im SFAS 2 Absatz 12 wird vorgelegt, dass diese Aufwendungen direkt erfolgswirksam im betreffenden Jahr in GuV- Rechnung⁹² erfasst werden sollen.

3.2. Bilanzierung der softwarebezogenen Aufwendungen

Die im Rahmen des *SFAS 142 (Accounting for Goodwill and Other Intangible Assets)* erwähnten aber in anderem Standard ausführlicher erklärten immateriellen Vermögenswerte ist selbsterstellte Software. Zur eindeutigen Identifikation dieser Art des immateriellen Vermögenswertes wurde spezielle Vorschrift, unter welche die Voraussetzungen „Identität und wirtschaftlichen Nutzungsdauer“ bestimmbar sind, geregelt. Diese Regelung betrifft selbsterstellte Software; *SFAS 86 (Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leases or Otherwise Marketed)*. Im SFAS 142 werden bereits die grundlegende Begriffe und Kriterien, die für die Anwendung dieser spezieller Regelung maßgeblich sind, erklärt, auf der anderen Seite richtet sich dieser Art der speziellen Regelung „SFAS 86“ nach der Erfüllung der bestimmten Regelungslücken des SFAS 142 für den speziellen Fall; Softwarebilanzierung.

Im Jahre 1974, in dem SFAS 2 für die Bilanzierung der Aufwendungen erlassen wurde, hat die Softwareindustrie bzw. IT – Branche nach ihren Kinderschuhen für die selbsterstellten Softwareprodukte keine entscheidungsrelevante Probleme hervorgebracht⁹³. Aber mit technologischen Entwicklungen und höherem Wettbewerb zwischen IT – Unternehmen benötigten es neue Erfordernisse über Bilanzierung der Aufwendungen, die bei der Softwareerstellung anfallen. Wegen der verbreiteten Diskussionen über die bilanzielle Behandlung der softwarebezogenen Aufwendungen zwischen vielen Unternehmen wurden nacheinander mit den Titeln „*FASB Interpretation No. 6 Application of FASB Statement No. 2 to Computer Software*“ im February 1975 und „*FASB Technical Bulletin Nr. 79 – 2 Computer Software Costs*“ im 1978 erlassen.⁹⁴ Diese zwei Ausführungen hatten ein Ergänzungscharakter zum

⁹² Vgl., SFAS 2 Absatz 13.

⁹³ Vgl., Shi, Charles, a.a.O., S. 6.

⁹⁴ Vgl., Lhotka, Joseph D./ Erickson, Naomi S.; a.a.O., S. 110.

vorgelegten Standard SFAS 2 und sie basierten sich auf die Aussage, dass nicht alle angefallenen Aufwendungen, die während der Softwareerstellung anfallen, direkt als Aufwand erfasst werden dürften. Nach dem Erlass dieser Ergänzungsregelungen hat auch die Zahl der Unternehmen, die nur ein Teil der Aufwendungen aktivieren, angestiegen, sobald die Behandlungsvielfalt über den Aktivierungsanteil dieser Aufwendungen zur mangelnden und fehlenden Offenlegung der Rechnungslegung führten sowie zur Verletzung der Vergleichbarkeit der Softwareunternehmen verursachten⁹⁵.

Zur Erfüllung der Regelungslücken des SFAS 142 und Verhinderung der Verletzung der Vergleichbarkeit wurde *SFAS 86 (Accounting for the Costs of Computer Software to Be Sold, Leases or Otherwise Marketed)* teils vom FASB und teils vom AICPA in Kraft getreten. Dieses Standard regelt die Bilanzierung der selbsterstellten Software, die irgendeiner Form der Vermarktung zugeführt werden soll. Es wird verdeutlicht, dass die Gleichsetzung der Entwicklungsaufwendungen für Softwareerstellung mit den Forschungsaufwendungen im Sinne des SFAS 2 nicht akzeptiert werden dürfen und stattdessen eines speziellen Standard in Anlehnung an der „technologischen Durchführbarkeit“ zuzuführen ist. Nachhinein wurde als letztes andere speziellen Ausführung, die um die Bilanzierung der Aufwendungen, die wegen der Entwicklung oder des Erwerbs der Software zur internen Nutzung anfallen, mit dem Titel „SOP 98 – 1 (Statement of Position 98 – 1; Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use)“ vom AICPA erlassen. Die Bilanzierung der „Selbsterstellte Software unter der Software für Intern Nutzung“ und „selbsterstellte Software unter der Software für Weiterveräußerung“ nach den Regelungen SOP 98 – 1 und SFAS 86 sind in den nächsten Abschnitte erklärt.

3.2.1. Aufwendungen im Rahmen des SFAS 86

Die im Jahre 1985 vom FASB erlassenen Standard; SFAS 86 umfasst die Regelungen über die Bilanzierung der Aufwendungen der selbsterstellten

⁹⁵ Vgl., Shi, Charles, a.a.O., S. 7.

Softwareprodukte, die im anonymen Markt veräußert, vermietet oder vermarktet als separate Produkte oder ein Teil des Produktes oder Prozesses werden können⁹⁶. Das betreffende Softwareprodukt soll gemäß SFAS 86 nicht nur ein bestimmtes Programm sein, sondern sie können auch eine Gruppe von Programme sowie Weiterentwicklung eines vorher vorhandenen Programmes sein⁹⁷. Die bilanziellen Behandlungen dieser Aufwendungen werden im Bezug mit dem Softwarelebenszyklus in Anlehnung an den Phasenschritte identifiziert und in den folgenden Abschnitten ausführlich erläutert.

3.2.1.1. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen im Rahmen des Softwarelebenszyklus

Zur Abgrenzung des bilanziellen Ermessensspielraums, der sich aufgrund der Softwareerstellung ergibt, wird das Softwarestellungsprozess im SFAS 86 mit bestimmten F&E Aktivitäten, die während des Produktlebenszyklus vom Softwareprodukt durchgeführt werden zu identifizieren vorgehabt. Die im SFAS 86 erwähnten softwarebezogenen F&E Aktivitäten werden anhand der Phasenschritte des Softwarelebenszyklus mit der Abbildung 10 dargestellt⁹⁸.

Nach dieser Abbildung ist es klar zu sehen, dass der Begriff; „technische Durchführbarkeit“ zur Klassifizierung der softwarebezogenen Aufwendungen im Mittelpunkt der bilanziellen Denkweise steht.

Bei der Festlegung der bilanziellen Behandlung der angefallenen Aufwendungen soll es berücksichtigt werden, dass durch die Erreichung der technischen Durchführbarkeit sich die Bilanzierungskonzeption der Aufwendungen im Gegensatz zum SFAS 2 ändert. Sie werden nicht mehr als Aufwand erfasst, sondern sie können unter der Voraussetzung der Erfüllung bestimmter Kriterien aktiviert werden⁹⁹. Dieser Zeitpunkt der Erreichung der technischen Durchführbarkeit ist gemäß US –

⁹⁶ Vgl., SFAS 86 Absatz 1.

⁹⁷ Vgl., SFAS 86 Absatz 2.

⁹⁸ Vgl., Wise, S. / Byington, Ralph J.; „Taxes and Financial Accounting for Computer Software“, in: Business Entities, Vol. 5, Nr. 2 (2003), S. 38.

⁹⁹ Vgl., SFAS 86 Absatz 3.

amerikanischen Vorschrift nach der Fertigstellung der Planung, Design, Kodierung und Testen, deren Bedeutung kommt daraus, dass das Softwareprodukt bei der Erreichung der speziellen Spezifikationen wie Funktionserfüllung oder technischen Leistungspotentiale produktionsbereit ist¹⁰⁰.

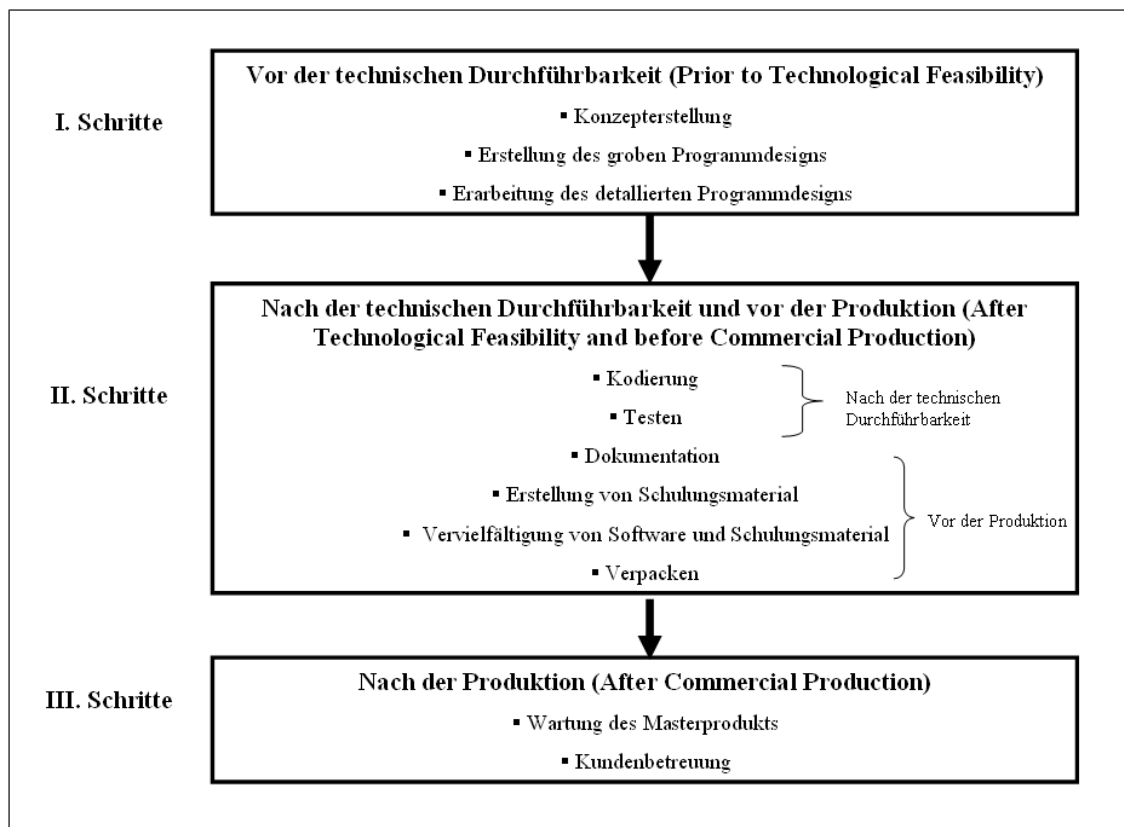


Abbildung 10: Phasenschritte des Produktlebenszyklus

Auf der anderen Seite ist dieser Zeitpunkt im Einzelfall sehr schwierig festzustellen. Er eröffnet den Unternehmen großen sowie unerheblichen Ermessensspielraum, dass das Unternehmen durch diese Phasenschritte bei der Beurteilung der technischen Durchführbarkeit subjektiv verhalten kann¹⁰¹. Aber zur Verhinderung dieser Subjektivität sowie Abgrenzung dieses Ermessensspielraums werden zwei alternative Voraussetzungen, die dem Zeitpunkt der Erreichung der technischen Durchführbarkeit ermöglichen und auch beweisen, zugrunde gelegt.

¹⁰⁰ Vgl., SFAS 86 Absatz 4.

¹⁰¹ Vgl., Küting, K. / Pilhofer, J. / Kirchhof, J.; „Die Bilanzierung von Software aus der Sicht des Herstellers nach US – GAAP und IAS“, Die Wirtschaftsprüfung, Jh. 55, Heft 3, 2002, S. 80.

Ausgangspunkte bei der Festlegung dieses Zeitpunkts sind Vorhandensein des „detaillierten Programms“ oder „Arbeitsmodells“ (*detail Program Design and Working Model*).

Wenn Produktionsprozess sich auf einem detaillierten Programmdesign basiert, kann die technische Durchführbarkeit erreicht werden, sobald;¹⁰²

- das Produkt bzw. detailliertes Programmdesign fertig gestellt werden kann und das Unternehmen die notwendigen Ressourcen, Hardware oder Softwaretechnologie zur Verfügung stellen kann.
- Fertigstellung des detaillierten Programmdesigns und ihre Konsistenz durch Dokumentation sowie Verfügung dieses Programms sichergestellt werden können. (Die alle Anforderungen der Dokumentation sollen gewährleistet werden.)
- alle Risiken über die Funktionen des Softwareproduktes sowie Ungenauigkeiten über die technischen Innovationen (High Risk Development Issues) durch Kodierung oder Testen gelöst werden.

Sobald es keines detaillierten Programmdesigns beim Herstellungsprozess angegeben wird, sind die unten dargelegten zwei Voraussetzungen unter Annahme der Anwendung des Arbeitsmodells zu erfüllen.

- Fertigstellung des Produktdesigns sowie Arbeitsmodells des zu erstellenden Softwareproduktes.
- Sicherung der Vollständigkeit und Kompatibilität des Produktdesigns sowie Konsistenz durch Testläufe.¹⁰³

Trotz dieser eingesetzten Voraussetzungen bringt wieder die Aussage „Zeitpunkt der Erreichung der technischen Durchführbarkeit“ dem Bilanzierende bzw.

¹⁰² Vgl., SFAS 86 Absatz 4/a.

¹⁰³ Vgl. SFAS 86 Absatz 4 /b.

Softwareunternehmen unerheblichen Ermessensspielraum sowohl aus theoretischer als auch aus praktischer Sicht hervor. In Anlehnung an SFAS 2 wird bearbeitet, dass die Aufwendungen, die während der Ausarbeitung und Erstellung des Programmdesigns anfallen, direkt erfolgswirksam erfasst werden sollen. Aber im Gegensatz dazu sind die alle Aufwendungen, die während der Testläufe oder Kodierungsphasen anfallen, gemäß SFAS 86 als einen Vermögenswert zu aktivieren. Zum Beispiel wenn ein Unternehmen im Bezug mit seinen künftigen Erwartungen über Leistungsfähigkeit technologiebasierten Investitionen planen, dann ist die Bilanzierung dieser Aufwendungen erfolgswirksam zu erfassen im Vergleich zur Aktivierung vorteilhafter. In diesem Zusammenhang kann dieses Unternehmen selbst den Zeitpunkt der technischen Durchführbarkeit als letzte Phase des Produktionsprozesses oder nahe zum Endphase des gesamten Prozesses festlegen. Viele Unternehmen können diesen großen Spielraum beliebig durch Verschiebung des Zeitpunkts der technischen Durchführbarkeit anwenden und ihre bilanzpolitische Lage für eigenen Nutzen manipulieren¹⁰⁴.

Zur Vermeidung dieser Manipulationen wird im SFAS 86 vorgelegt, dass nach der Erreichung der technischen Durchführbarkeit angefallenen, produktionsbezogenen Aufwendungen über Masterprodukt unter dem immateriellen Vermögenswert aktiviert werden sollen. Unter diesen Aufwendungen zählen die Zahlungen oder Ausgaben für Kodierung, Testläufe oder Erstellung des Prototyps. Als Ausnahme wird es sonst erklärt, dass die Zahlungen oder Ausgaben für die Kundenbetreuung oder Wartung, die im dritten Schritt des Softwareproduktlebenszyklus anfallen, erfolgswirksam als Aufwand zu erfassen¹⁰⁵. Obwohl die Aufwendungen für die Schulungsmaterial, Dokumentation, Verpackung, Vervielfältigung des Produktes oder Trainingsunterlagen im zweiten Schritt sich befinden, sind sie gemäß SFAS 86 Abs.9 unter dem Umlaufvermögen als Vorräte (Units Special Basis) zu aktivieren und als Wareneinsatz zu erfassen, sobald die Erträge aus dem Verkauf dieser Vorräte realisiert und verlässlich bewertet werden können.

¹⁰⁴ Vgl., Lhotka, Joseph D.; Erickson, Naomi S., a.a. O., S. 112.

¹⁰⁵ Vgl., SFAS 86 Absatz 5 und 6.

Im Rahmen dieses speziellen Standards sind auch die Aufwendungen, die beim Erwerb von Software, die keinen anderen künftigen Nutzen hat und mit dem Ziel zu verkaufen oder vermarkten beschafft wird, anfallen erfolgswirksam zu verrechnen¹⁰⁶. Aber wenn diese Softwareprodukte am Erwerbszeitpunkt alternativen künftigen Nutzen für das Unternehmen erbringen können, dann sind sie aktivierungspflichtig¹⁰⁷.

3.2.1.2. Bewertung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen

Unter Annahme der Erreichung der technischen Durchführbarkeit sind die Aufwendungen, die bis diesem Zeitpunkt zur Marktreife des Softwareproduktes anfallen, als Herstellkosten des Vermögenswerts zu aktivieren¹⁰⁸. Für einen Vermögenswert bestehen die Herstellkosten gemäß Qualitative Anforderungen des US – GAAP aus Materialeinzelkosten, Lohnkosten, Material- und Fertigungsgemeinkosten zuzüglich die Fremdfinanzierungskosten¹⁰⁹, die direkt der Anschaffung, Konstruktion oder Herstellung des Produktes zurechenbar sind. Aufgrund der Aktivierungspflicht dieser Art der Ausgaben und Zahlungen sind für diese aktivierte Aufwendungen Abschreibungen zu erfolgen. Nach den US – amerikanischen Vorschriften sollen die aktivierten Aufwendungen auf Basis des Einzellbewertungsgrundsatz (product by product) abgeschrieben werden und die Abschreibung beginnt mit der Sicherstellung der Marktreife des Softwareproduktes (wenn es absatzfähig ist)¹¹⁰. Zur Ermittlung des periodengerechten Abschreibungsbetrags werden zwei Wertgrößen vorgelegt und vorausgesetzt, dass höherer Wert zwischen diesen Beträgen als „periodengerechte Abschreibungsbetrag“ bezeichnet werden soll. Diese zwei Wertgrößen werden ausgehend von unten angegebenen Voraussetzungen ermittelt;

¹⁰⁶ Vgl., SFAS 86 Absatz 3 – 6.

¹⁰⁷ Vgl., SFAS 86 Absatz 7.

¹⁰⁸ Vgl., SFAS 86 Absatz 44.

¹⁰⁹ Qualifying Assets: Wird Fremdkapital für ein bestimmtes qualifying Asset aufgenommen, so stellen die tatsächlichen Finanzierungskosten die zu aktivierenden Kosten dar. Der Aktivierungszeitraum beginnt, sobald Ausgaben für das entsprechende asset angefallen sind, Finanzierungskosten entstanden sind und die notwendigen Tätigkeiten, um das asset seiner Zweckbestimmung zuzuführen, begonnen wurden. Der Aktivierungszeitraum endet, wenn “the asset ist substantially complete and ready for its neden use”.

¹¹⁰ Vgl., SFAS 86 Absatz 8.

- Rationales Verhältnis zwischen den laufenden Bruttoerlöse und Summe der laufenden sowie künftigen erwarteten Bruttoerlöse.
- Lineare Abschreibungsrate über die geschätzte Restnutzungsdauer.¹¹¹

Nach der Ermittlung der Abschreibungsrate sowie Berechnung des Abschreibungsbetrages soll auch zu jedem Bilanzstichtag neben der planmäßigen Abschreibung einen Werthaltigkeitstest (*Impairment Test*) durchgeführt werden, ob es einen Wertminderungsbedarf für selbsterstellte Software gibt oder nicht. Dieser Werthaltigkeitstest basiert sich auf die Gegenüberstellung des Restbuchwertes der aktivierten Aufwendungen und Nettoveräußerungswert (*Net Realizable Value*). Nettoveräußerungswert ist der Differenz zwischen geschätzten Bruttoerlösen und künftiger Kosten für die Wartung oder Kundendienst gekennzeichnet. Sobald der Restbuchwert der aktivierten Aufwendungen den Nettoveräußerungswert überschreitet, dann eine außerplanmäßige Abschreibung vorzunehmen ist.

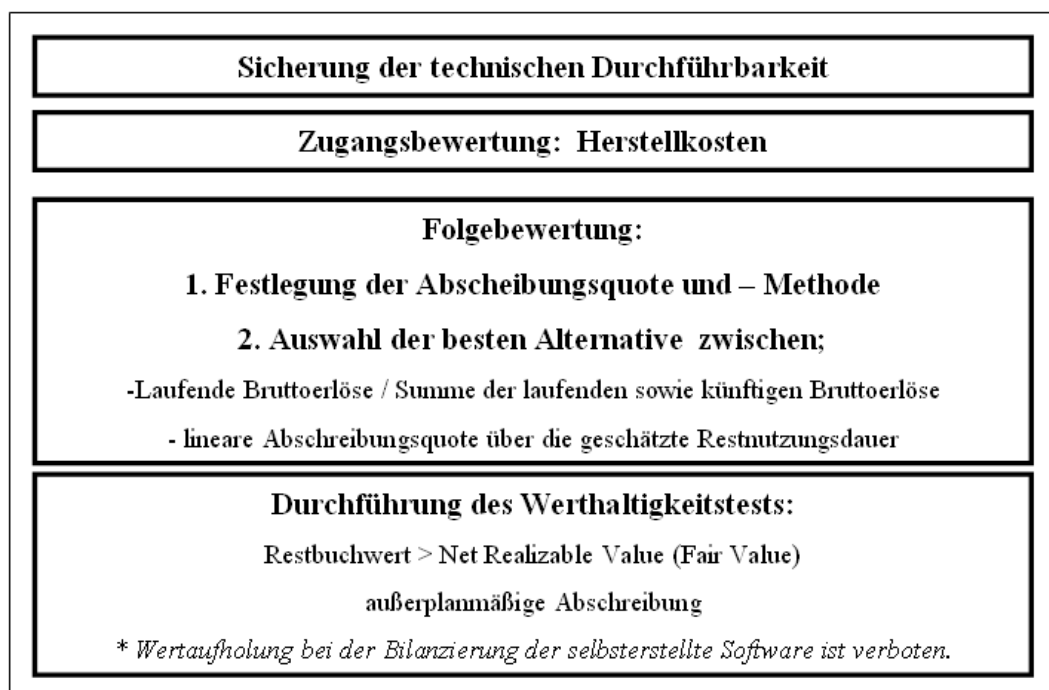


Abbildung 11: Vorgehensweise zur Bilanzierung der zum Verkauf, Vermietung oder Vermarktung selbsterstellte Software

¹¹¹ Vgl., SFAS 86 Absatz 8.

Als sonstiges wird für die umgekehrte Wertänderung bzw. Wertaufholung eine Zuschreibung¹¹² vorzunehmen verboten¹¹³.

Andere Punkte, die aufgrund des großen Ermessensspielraums Bilanzierungsprobleme verursachen können, sind;

- schnell veränderte Nutzungsdauer der Softwareprodukte,
- Anpassung der erwarteten Umsatzerlöse an den Plan- und Istumsätze, die ableitend von den kostenrechnerischen Daten ermittelt werden,
- unerwartete Umsatzerhöhung und daraus ermittelten höheren Abschreibungsbeträge¹¹⁴.

„Aufgrund der ständigen und sich in immer kürzeren Abständen vollziehenden Produkt-Updates und Weiterentwicklungen in der Software Branche wird die Abschreibungsdauer von den Unternehmen generell sehr kurz, d.h. zwischen zwei und vier Jahren, eingeschätzt; gerade hier bestehen jedoch erhebliche Ermessensspielräume, da die wirtschaftliche Nutzungsdauer aufgrund der besonderen Brancheneigenschaften insgesamt nur sehr schwer abschätzbar ist¹¹⁵.“

3.2.2. Aufwendungen im Rahmen des SOP 98 – 1

Gemäß SFAS 86 Absatz 2 richten sich die erwähnten Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften nicht nach den Aufwendungen der zur Eigennutzung selbsterstellten Softwareprodukte und auf der anderen Seite gibt es im SFAS 86 keine Aussage über die Gründe für dieses Regelungsverbot oder andere alternative Regelungen

¹¹² SFAS 144 “Accounting for the Impairment of the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets” regelt außerplanmäßige Abschreibungen und den Abgang von langfristigen Vermögenswerten. Aber die außerplanmäßige Abschreibung von selbsterstellten Softwareprodukten ist nicht ein Bestandteil dieser Regelung, dass die Wertaufholungsmöglichkeit beim SFAS 144 nicht zulässig für die selbsterstellten Softwareprodukte. (KPMG, a.a.O., S. 28 und SFAS 144 Absatz 5.)

¹¹³ Vgl., SFAS 86 Absatz 10.

¹¹⁴ Vgl., Mordechai, Ben – M. / Ilanit, G.; „Accounting Software Assets: A Valuation Model for Software, Journal of Information Systems“, Vol. 21, Nr. 2 (2007), S. 121.

¹¹⁵ Küting, K. / Pilhofer, J. / Kirchhof, J.; a.a.O., S. 82.

für die zur Eigennutzung selbsterstellter Softwareprodukte. Zur Erfüllung sowie Ergänzung dieser Regelungslücke wurde im Jahr 1998 vom AICPA spezielle Regelung mit dem Titel „*SOP 98 – 1 Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use*“ erlassen.

SOP 98 – 1 ist für die Aufwendungen, die im Bezug mit der Entwicklung bzw. dem Erwerb von Softwareprodukte zur eigenen Zwecke anfallen, anwendbar. Das Anwendungsbereich dieser speziellen Regelung wird mit zwei Merkmalen charakterisiert. Die Aufwendungen, die zur Eigennutzung der selbsterstellten Softwareprodukte gehören, können nur im Rahmen dieser Merkmalen bilanziell behandelt werden, wenn

- die zu behandelnde Softwareprodukte mit dem Zweck der Durchführung unternehmensinterner Tätigkeiten sowie Erfindungen für unternehmensinternen Bedarf produziert oder erworben werden.
- keine konkrete Planung zur externen Verwertung bzw. Vermarktung dieser Softwareprodukte vorliegen¹¹⁶.

Sobald diese zwei Merkmale kumulativ erfüllt werden, ist das bilanzielle Verhalten nach SOP 98 – 1 anzuwenden¹¹⁷. Zur Konkretisierung dieses Anwendungsbereichs werden im SOP 98 – 1 Absatz 6 bestimmte, spezielle Ausnahmen eingeführt. Gemäß diesem Absatz wird es verdeutlicht, dass z.B. die für anderen Zwecke genutzte Software nach SFAS 2 oder die für spezielle Aufträge erstellte Software unter bestimmten Verträgen nach SFAS 68 (Accounting for the Research and Development Arrangements) zu bilanzieren sind.

3.2.2.1. Bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen im Rahmen des Softwarelebenszyklus

Wie im SFAS 86 erläutert wird, dass die Bilanzierung der Aufwendungen abgeleitend vom Softwarelebenszyklus und Zeitpunkt der Erreichung der technischen

¹¹⁶ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 12.

¹¹⁷ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 13.

Durchführbarkeit durchgeführt werden sollen, wird im SOP 98 – 1 eine konkrete Abgrenzung der aktivierungspflichtigen bzw. erfolgswirksamen Aufwendungen durch Phasen der Softwareerstellung geregelt. Nach dem SOP 98 – 1 besteht das Softwarelebenszyklus aus 3 Phasen¹¹⁸.

Projektvorbereitungsphase (Preliminary Projektstage): Diese Phase enthält sich die konzeptionelle Formulierung und Bewertung der Alternativen zur Softwareerstellung, Überprüfung und Festlegung der benötigten Technologie sowie Auswahl der besten Alternative, die auch als strategische Entscheidung zur Allokation der Ressourcen zwischen alternativen Projekten, Untersuchungen, ob die alternative Projekte spezielle Anforderungen erfüllen können oder nicht, bezeichnet werden kann¹¹⁹. In dieser Phase angefallenen Aufwendungen sind als Aufwand erfolgswirksam zu erfassen¹²⁰.

Applikationsphase (Application Stage): Designentwicklung inkl. Softwarekonfiguration, Kodierung, Installation in Hardware, Testläufe gehören zu dieser Phase, in der angefallenen Aufwendungen aktivierungspflichtig sind und unter langfristigen Vermögenswert zu bilanzieren. Der zusätzliche Fall wie Datenumwandlung vom älteren System zum neuen System, die für die Softwareerstellung oder Erwerb zur Eigennutzung gelten, betreffenden Aufwendungen sind auch aktivierungspflichtig¹²¹.

Die Aktivierungsvoraussetzungen dieser Aufwendungen sind von der Höhe der Wahrscheinlichkeit des planmäßigen Abschlusses des Entwicklungsprojekts und der Anstrengungen des Unternehmens zum Abschluss des Projekts abhängig. Nach dem Abschluss dieser Phase werden auch bewiesen, dass die Erreichung des betriebsbereiten Stands des Projekts gewährleistet wird¹²².

¹¹⁸ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 17.

¹¹⁹ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 14 – 16.

¹²⁰ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 20.

¹²¹ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 21 und 22.

¹²² Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 27.

Wartungsphase (Post Implementation / Operation Stage): Die Aufwendungen, die während der Wartung, Training oder Schulung anfallen, sind wieder aufgrund der Betriebsbereitschaft des Softwareproduktes erfolgswirksam auszuweisen¹²³. Ausnahmefälle bei dieser Phase sind die Systemupdate sowie Verbesserungen bzw. Modifikationen, die um die fehlende Leistungsfähigkeiten mit bestimmten Spezifikationen zu erhöhen durchgeführt werden, sollen aktiviert werden¹²⁴.

Phase	Aktivitäten	Bilanzierung
Projekt-vorbereitungsphase	▪ konzeptionelle Formulierung der Alternativen ▪ Auswertung der Alternativen ▪ Überprüfung der erforderlichen Technologie ▪ Auswahl der Alternativen	erfolgswirksame Erfassung
Applikationsphase	▪ Designentwicklung ▪ Kodierung und Installation in Hardware ▪ Datenumwandlung und Testen	Aktivierung der Herstellkosten
Wartungsphase	▪ Wartung ▪ Schulung und Dokumentation ▪ Kundenbetreuung	erfolgswirksame Erfassung Ausnahme; Aktivierung der Herstellkosten für Systemupdate

Abbildung 12: Phasenbezogene Behandlung der bei der Softwareerstellung zur Eigennutzung angefallenen Aufwendungen.

(Quelle: Vgl., Wise, S. / Byington, Ralph J.; a.a.O., S. 40.)

Bei der oben dargestellten Abbildung ergibt sich eine Zusammenfassung über die bilanzielle Behandlung nach SOP 98 – 1.

„ Die aktivierten Aufwendungen im Hinblick auf zur Eigennutzung intern entwickelte Software sind, analog zu der entgeltlich von Dritten erworbenen Software, unter Position intangible Assets auszuweisen. Aufwendungen für selbsterstellte Software zum Einsatz in spezifischen Forschungsprojekte dürfen gemäß SOP 98 – 1

¹²³ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 23.

¹²⁴ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 24.

Absatz 18 mit SFAS 2 Absatz 12 selbst bei Vorliegen von alternative future uses nicht aktiviert werden, es sei denn, die Forschung erfolgt im Auftrag eines Dritten.“¹²⁵

3.2.2.2. Bewertung der aktivierungspflichtigen Aufwendungen

Bilanzielle Abbildung der während der Selbsterstellung oder des Erwerbs des Softwareprodukts, die eigen genutzt werden, angefallenen Aufwendungen in manchen Fällen wie im SFAS 86 gleichbehandelt. Als Aktivierungszeitpunkt wird im SFAS 86 die Erreichung der technischen Durchführbarkeit vorgelegt aber auf der anderen Seite im SOP 98 – 1 wird dieser Zeitpunkt mit anderen Wörtern als „planmäßigen Abschluss der Entwicklungsphase und Erreichung der Unternehmensabsicht zum Abschluss“ hervorgebracht.

Die Zugangs- und Folgebewertung dieser aktivierungspflichtigen Aufwendungen werden im Vergleich zum SFAS 86 unterschiedlich erfasst. Aktivierungspflichtige Aufwendungen umfassen in Verbindung mit der Applikationsphase nur die Materialeinzelkosten, Kosten für bezogene Leistungen und direkt zurechenbare Lohnkosten, die während der Entwicklungsaktivitäten anfallen¹²⁶. Zuzüglich sind die Fremdfinanzierungskosten, sobald sie sich für die Softwareerstellung ergeben, in Anlehnung an dem SFAS 34 zu aktivieren. Letztlich sind die Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten erfolgswirksam zu erfassen¹²⁷.

Die aktivierten Aufwendungen sollen nach der linearen Abschreibungsmethode abgeschrieben werden, außer wenn eine systematischere und aussagefähigere Abschreibungsmethode geeignet ist¹²⁸. Es soll auch bei der Festlegung der wirtschaftlichen Nutzungsdauer berücksichtigt werden, dass die Nutzungsdauer von dieser Art des Produkts im Bezug mit den technologischen Entwicklungen sowie Innovationen oder Wettbewerbsschwankungen kürzer als geschätzte Nutzungsdauer sein können. „Sofern entgegen der ursprünglichen Planung des Unternehmens eine

¹²⁵ Küting, K. / Pilhofer, J. / Kirchhof, J., a.a.O., S. 77.

¹²⁶ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 31/a und 31/b.

¹²⁷ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 31/c.

¹²⁸ Vgl., SOP 98 – 1 Absatz 36.

externe Verwertung der Software hinzutritt, sind die planmäßigen Abschreibungen der Software um die Nettoerlöse aus der externen Verwertung zu erhöhen, so dass Gewinnrealisation aus externer Verwertung erst dann eintreten kann, wenn die Software auf einen Buchwert von Null abgeschrieben ist. Diese Lösung ist indessen kritisch zu beurteilen, da sie zu einer systematischen Verzögerung des bilanziellen Erfolgsausweises führt, die offenbar das Misstrauen des AICPA gegenüber ursprünglich ungeplanter Drittverwertung zum Ausdruck bringen soll.¹²⁹“

Als Folgebewertung sind am jeden Bilanzstichtag um die Vermögenslage des Unternehmens richtig zu veröffentlichen „Wertminderungstest“ durchzuführen.

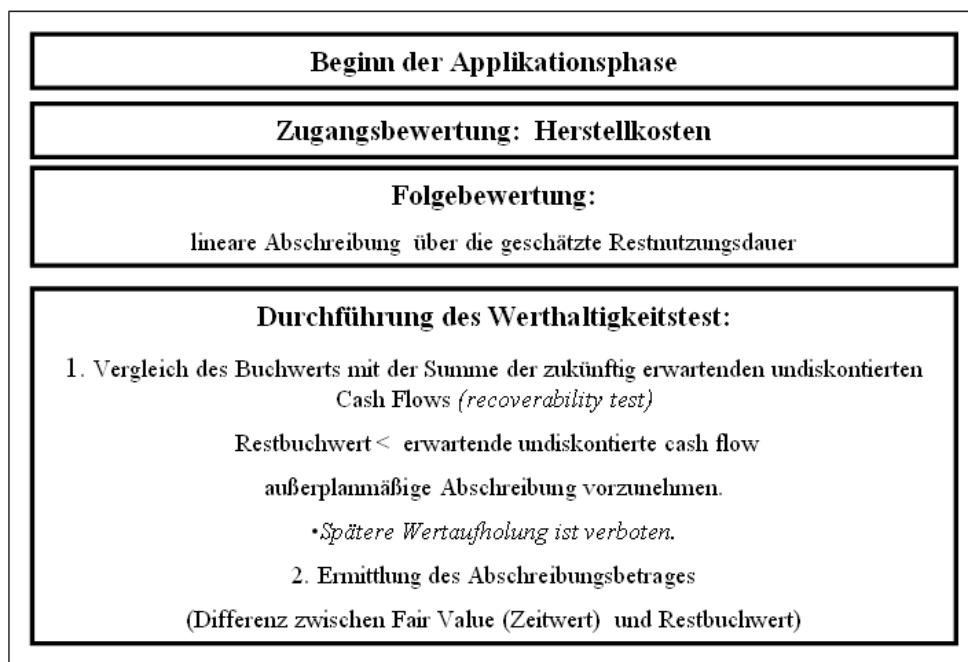


Abbildung 13: Vorgehensweise zur Bilanzierung der für Eigennutzung selbsterstellten Software

„Die Notwendigkeit einer Wertminderung wird anhand eines *Impairment Test* beurteilt. Dabei werden die Bewertungsmaßstäbe *expected cash flow* und *fair value* verwendet. Im ersten Schritt des *impairment test* wird ein Vergleich des Buchwerts mit

¹²⁹ Suermann, Jan - Christoph; „Bilanzierung von Software nach HGB, US - GAAP und IFRS - Integrative Analyse der Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Umsatzrealisation von Software aus Hersteller- und Anwender Sicht“, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Bayerischen Julius - Maximilians - Universität, Würzburg, 2006, S.109. (http://deposit.ddb.de/cgi-bin/dokserv?idn=981716466&dok_var=d1&dok_ext=pdf&filename=981716466.pdf, 11.04.2009)

der Summe der zukünftig erwartenden undiskontierten Cash Flows durchgeführt. (*recoverability test*) Die Einschätzung der zukünftigen Cash Flows soll hierbei möglichst auf der Basis vernünftiger und zutreffender Annahmen und Zukunftsaussichten erfolgen (*probability – weighted or best – estimated approach*). Diese Annahmen und Zukunftsaussichten sind dabei aus der Sicht des Unternehmens zu beurteilen, nicht aus einer Marktsicht. Die Notwendigkeit einer außerplanmäßigen Abschreibung liegt vor, sobald die Summe der zu erwartenden nicht – diskontierten Cash Flow den aktuellen Buchwert des Vermögenswerts unterschreitet. Im zweiten Schritt erfolgt die Ermittlung des Abschreibungsbetrages. Die Höhe ergibt sich aus der Gegenüberstellung des Buchwerts mit dem Zeitwert (*fair value – net realizable value*) des Vermögenswerts.

Der Zeitwert ist i.d.R. aus einem Börsen- oder Marktwert, z.B. aus einem Wiederbeschaffungswert oder Einzelveräußerungspreis, abzuleiten. Im Zweifel ist der Zeitwert vernünftig einzuschätzen bzw. aus den zukünftigen Cash Flows zu berechnen. Im Gegensatz zum ersten Schritt des impairment test werden für die Schätzung des Fair Value die Cash Flows diskontiert. Die Ermittlung der Cash Flows erfolgt dabei unter Zugrundelegung der Erwartungen eines unabhängigen Marktteilnehmers. Dies bedeutet, dass zum Beispiel auch Verbesserung der Cash Flows durch Modernisierungen, Umbauten und alternative Nutzungen Berücksichtigung finden.¹³⁰„

¹³⁰ KPMG, a.a.O., S. 76 – 77.

4. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH IAS / IFRS

Die erste Regelung für die F&E Aufwendungen der Unternehmen war *IAS 9 – Bilanzierung der F&E Aufwendungen*, das vom IASC im Jahre 1978 erlassen wurde. In diesem Standard wurden die Definition der Begriffe Forschung und Entwicklung, Ansatzkriterien und Bewertungsvorschriften über die F&E Aufwendungen behandelt. Der Begriff, „*Forschung*“ wurde als Anstrengungen eines Unternehmens, die zur Akquisition der neuen Informationen und Entwicklung bzw. Verbesserung neuer Güter oder Dienstleistungen, Prozesse oder Technologien dient, definiert. Wenn die Ergebnisse dieser Forschung modellhaft in die Produkte oder Prozesse eingeführt würden, würde es als „*Entwicklung*“ bezeichnet¹³¹.

Obwohl sich im IAS 9 mit den F&E Aufwendungen und ihrer bilanziellen Behandlung beschäftigt wurde, gab es weder in diesem noch in anderen Standards klare Bilanzierungsregelungen, die insbesondere erworbene oder selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte betreffen. Wegen der Internationalisierung der Weltwirtschaft und dem damit zusammenhängenden Bedeutungszuwachs der immateriellen Vermögenswerte in den Technologiebereichen setzte das IASC im Jahre 1989 eine Projektgruppe mit dem Auftrag ein, einen einheitlichen und vollständigen Standard für die Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte zu entwickeln. Im Juni 1995 wurde ein Entwurf E – 50 für die Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte sowie E – 60 als erweiterte und erneute Form des E – 50 im Jahre 1997 (*Exposure Draft*) bearbeitet und erlassen. Im Jahr 1998 im September verabschiedete das IASC den neuen Standard „IAS 38 – Immaterielle Vermögenswerte“, welcher im Juli 1999 in Kraft trat. Dieser neue Standard beinhaltet nicht nur die Definitionen bestimmten Begriffe, Ansatzkriterien und Bewertungsvorschriften der immateriellen Vermögenswerte, sondern auch die Regelungen über die Bilanzierung der F&E Aufwendungen, ausgehend vom IAS 9. IAS 38 ersetzte seinen Vorgänger IAS 9.

¹³¹ Vgl., Bernhard, P. / Sürken, S.; „Rechnungslegungspolitische Spielräume im Rahmen der International Accounting Standards“, s. 212, in: Freidank, C.- Chr. (Hrsg.), „Rechnungslegungspolitik: Eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht“, Berlin: Springer Verlag, 1998, S. 195 - 230.

Die weiterentwickelte und letzte Form des IAS 38, der die Abschreibungen, Neubewertung sowie die Abweichungsfälle bei der Bilanzierung der immaterielle Vermögenswerte regelt, wurde im Jahr 2004 ratifiziert und ist als Neufassung anzuwenden¹³².

4.1. Vorbemerkungen und Anwendungsbereich des IAS 38

Immaterielle Vermögenswerte besitzen heutzutage eine große und zentrale Bedeutung für Unternehmen, weil sie im Wirtschaftsleben als Werttreiber der Unternehmen bezeichnet werden. Beispielsweise zeigen kapitalmarktorientierte Studien, dass die Patente, Softwareprodukte, Markennamen, Urheberrechte oder F&E Projekte für die Kapitalmarktteilnehmer bzw. Investoren sowohl im nationalen als auch im internationalen Sinn entscheidungsrelevant sind. In diesen Studien wurde auch erläutert, dass bei der Beurteilung der Unternehmen die mangelnde Identifizierbarkeit sowie Objektivierbarkeit des Wertansatzes das Kernproblem der Abbildung der immateriellen Vermögenswerte in der Bilanz ist¹³³. Zur Bewältigung dieses Problems sowie zur Verbesserung der Darstellung dieses Unternehmenswertträgers in den Jahresabschlüssen der Unternehmen wurde IAS 38 verfasst. Dieser Standard hat das Ziel, die Bilanzierung aller Formen der immateriellen Vermögenswerte, die nicht in anderen Standards erfasst wurden, zu regeln. Es werden bestimmte Ansatzkriterien und Wertmaßstäbe zur Ermittlung des Buchwerts eines immateriellen Vermögenswerts sowie Angaben zur Verfügung gestellt¹³⁴.

Der Anwendungsbereich umfasst alle Arten der immateriellen Vermögensgegenstände und deren Bilanzierung, die nicht in anderen Standards geregelt wird. Wenn ein anderer Standard die Bilanzierung für eine bestimmte Art eines

¹³² Vgl., Rossmannith, J. / Gerlach, D.; „Bilanzierung und Bewertung von Entwicklungskosten nach IAS 38“, s. 151 - 155 , in: Funk, Wilfried / Rossmannith, Jonas (Hrsg.), „Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling“, 8. Aufl., Berlin: GWV Fachverlage GmbH, 2008, S. 151 - 187.

¹³³ Vgl., Ruhnke, Klaus.; „Rechnungslegung nach IFRS und HGB“, Stuttgart: Schäffer - Poeschel, 2005, S. 457.

¹³⁴ Vgl., IAS 38 Absatz 1.

immateriellen Vermögenswertes vorschreibt, findet wieder dieser Standard Anwendung¹³⁵.

IAS 38 Absatz 8 definiert den immateriellen Vermögenswert als einen identifizierbaren und nicht monetären Vermögenswert ohne physische Substanz. Beispiel hierfür sind gemäß IAS 38 Absatz 9 wissenschaftliche oder technische Erkenntnisse, Entwurf und Implementierung neuer Prozesse, Lizenzen oder aus rechtlicher Sicht Urheberrechte, Patente, Kundenlisten und Importquoten usw.

Nach dem Rahmenkonzept des IAS ist die Bilanzierungsfähigkeit eines Vermögenswerts von zwei Voraussetzungen abhängig, die auf kumulative Erfüllung der Definitions- und Ansatzkriterien basieren. Die erste Voraussetzung kann auch Prüfung der abstrakten Aktivierungsfähigkeit, die sich auf die Untersuchung der Erfüllung der definitorischen Merkmale beziehen, genannt werden. Die im Nachhinein kommenden Ansatzkriterien für einen Vermögenswert liegen darin, ob dieser Vermögenswert konkret ansatzpflichtig ist oder nicht.

Ein Vermögenswert liegt vor, wenn es sich um eine Ressource handelt, die aufgrund von Ereignissen der Vergangenheit durch das Unternehmens beherrscht wird und es erwartet wird, dass dem Unternehmen durch sie künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt. Aber zur Spezifizierung des immateriellen Vermögenswerts von materiellen Gütern sowie Goodwill werden noch andere Definitionskriterien außer den gewöhnlichen Definitionskriterien, die unten kurz erläutert werden, angeführt.

- *Identifizierbarkeit:* Um ansatzpflichtige immaterielle Vermögenswerte vom Geschäfts- oder Firmenwert unterscheiden zu können sind die notwendigen Bedingungen für die Identifizierbarkeit „*Separierbarkeit (Abtrennbarkeit der immateriellen Vermögenswerte) und Vorliegen eines Vertrages oder konkreter Rechte*“ zu erfüllen. Bei der Separierbarkeit ist festzustellen, dass immaterielle Vermögenswerte vom Unternehmen als unabhängiges, selbstständiges Gut übertragen, lizenziert, verpachtet oder getauscht werden können. Zweite

¹³⁵ Vgl., IAS 38 Absatz 3.

Voraussetzung liegt vor, wenn die immateriellen Vermögenswerte auf vertraglichen oder gesetzlichen Rechten basieren.¹³⁶ „Für die Steuerung der immateriellen Vermögenswerte ist das Separierbarkeitskriterium vom nachgeordneter Bedeutung, so dass i.d.R. im Controlling immaterieller Vermögenswerte zahlreiche interne Vermögenskategorien enthalten sein werden, die nicht als Vermögenswerte im Jahresabschluss enthalten sein. Die Pflichtpublizität baut damit auf unternehmensinternen Steuerungsinformationen auf, kann diese aber i.d.R. nicht vollständig wiedergeben¹³⁷.“

- *Beherrschung*: Wenn das Unternehmen die Verfügungsmacht hat, seinen wirtschaftlichen Nutzen aus dem Gegenstand zu erhalten und seine Verwendung durch Dritte zu beschränken, dann ist dieser immaterielle Vermögenswert im Jahresabschluss zu aktivieren¹³⁸. Dieses Kriterium fordert die Sicherstellung des Nutzens aus einem immateriellen Vermögenswert für das Unternehmen. z.B. aus der Controllingsicht gibt dieses Kriterium dem Controller Hinweise. Wenn ein Risiko aufgrund der unvollständigen Verfügungsmacht über immateriellen Vermögenswert entsteht, ist es in den Steuerungsüberlegungen entsprechend zu berücksichtigen¹³⁹.
- *Künftiger wirtschaftlichen Nutzen*: Künftiger wirtschaftlichen Nutzen kann durch Verkauf der Produkte oder Dienstleistungen, Kosteneinsparungen oder andere Vorteile resultieren¹⁴⁰. „Dieser Nutzen

¹³⁶ Vgl., IAS 38 Absatz 11 und 12.

¹³⁷ Wagenhofer, A. (Hrsg.); „Controlling und IFRS-rechnungslegung: Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung“, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH, 2006., S. 93.

¹³⁸ Vgl., IAS 38 Absatz 13, 14 und 15.

¹³⁹ Wagenhofer, A.; a.a.O., S. 93.

¹⁴⁰ Vg., IAS 38 Absatz 17.

ist auch durch in der Zukunft erwartete Mehreinnahmen oder geringere Ausgaben zu konkretisieren¹⁴¹.“

Beispiel über die Definitionskriterien¹⁴²;

„Durch Strategieberatung entwickeltes neues Führungskonzept“:

Abstrakte Werte wie Managementstrategien scheitern in der Regel schon an ihrer Identifizierbarkeit. Sie sind nicht separierbar, nicht mit verbrieften Rechten versehen und es ist kaum möglich, ihnen einen Nutzen hinreichend und zweifelsfrei zuzuordnen. Andererseits kann ein Unternehmen sehr wohl die Verfügungsgewalt an neuen strategischen Konzepten sicherstellen und ihnen zumindest in einigen Fällen einen ökonomischen Nutzen zuordnen. Da sie dennoch nicht eindeutig identifizierbar sind, können sie keine immateriellen Vermögenswerte darstellen.

„Ein Unternehmen entwickelt einen neuen Markenanteil, lässt ihn rechtlich schützen und führt ihn über Werbemaßnahmen erfolgreich ein“:

Der Markenname ist identifizierbar und liegt durch rechtlichen Schutz auch klar in der Verfügungsgewalt des Unternehmens. Durch die erfolgreiche Einführung dürfte auch der künftige wirtschaftliche Nutzen belegt sein. Es handelt sich bei dem Markenname also um einen immateriellen Vermögenswert.

Zweite Voraussetzung, die zum Ansatz des immaterielle Vermögenswerts dient, ist die Vollerfüllung der Ansatzkriterien des Rahmenkonzepts des IAS / IFRS. Dieses Stufe kann auch als Prüfung der konkreten Aktivierungsfähigkeit dargestellt. Die zu erfüllenden Kriterien sind „Wahrscheinlichkeit des Nutzenzufluss“ und „verlässliche Messbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellkosten“¹⁴³.

Diese Ansatzkriterien bieten bei der Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte dem Management große Ermessensspielräume. „Die generell

¹⁴¹ Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 254.

¹⁴² Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 255.

¹⁴³ Vgl., IAS 38 Absatz 22 und 24.

festzustellende Ermessenabhängigkeit der „Wahrscheinlichkeit“ künftigen ökonomischen Nutzens wird in IAS 38 Absatz 22 eher noch verstärkt als eingeschränkt. Es werden vernünftige und vertretbare Annahmen gefordert, die des Managements best estimate unterstützen sollen¹⁴⁴.“ Aufgrund dieses Ermessensspielraums hat das Management beste Schätzung im Hinblick auf die voraussichtlichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen während der Nutzungsdauer zu gewährleisten sowie bei einer Schätzung externe Hinweise auf eine Werthaltigkeit des immateriellen Vermögenswerts stärker zu werten als interne Kalkulationen¹⁴⁵.

Bei dem Kriterium „Wahrscheinlichkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens“ erfolgt auch keine bestimmte Quantifizierung der Wahrscheinlichkeitshöhe. Aber es wird angenommen, dass in Anlehnung an IAS 37 Absatz 23 dem Restbuchwert eine Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % zuzuordnen ist. Als sekundärer Problembereich neben der Quantifizierung gilt die verlässliche Messbarkeit der Anschaffungs- oder Herstellkosten, da hinter ihr die Zugangsart des immateriellen Vermögenswerts steht. Zur Bewältigung dieser Komplexität hat das IASB im IAS 38 die einzelnen Zugangsarten¹⁴⁶ und die dazu gehörigen Berechnungsalternativen der Anschaffungs- oder Herstellkosten vorgelegt.

Die Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften der F&E Aufwendungen werden im Rahmen der Zugangsart *selbstgeschaffener immaterieller Vermögenswert* noch detaillierter in den nächsten Abschnitten betrachtet.

4.2. F&E Aufwendungen im Rahmen des IAS 38

Bilanzierung der F&E Aufwendungen, die aufgrund der Selbsterstellung immaterieller Vermögenswerte, die eine der Zugangsarten von immateriellen

¹⁴⁴ Lüdenbach, N. / Hoffman, Wolf - D.; „IFRS Kommentar“, 2. Aufl., Freiburg: Rudolf Haufe, 2004, S. 474.

¹⁴⁵ Vgl., Rossmanith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 163.

¹⁴⁶ Vgl., IAS 38 Absatz 25 – 68. (Diese Zugangsarten sind gesonderte Anschaffung, Erwerb im Rahmen eines Unternehmenszusammenschlusses, Erwerb durch eine Zuwendung der öffentlichen Hand, Tausch von Vermögenswerten, selbstgeschaffener Geschäfts- oder Firmenwert und selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte.)

Vermögenswerten ist, anfallen, werden in den International Rechnungslegungsstandards nach dem IAS 38 behandelt.

4.2.1. Anwendungsbereich des IAS 38 für F&E Aufwendungen

Ausgangspunkt der bilanziellen Behandlung der F&E Aufwendungen ist grundsätzlich die Allokation der F&E Aktivitäten für die Selbsterstellung immaterieller Vermögenswerte in Forschungs- und Entwicklungsphasen. Nach dieser Allokation kann entschieden werden, ob die angefallenen Aufwendungen, die entweder in Forschungsphase oder Entwicklungsphase entstehen können, aktiviert werden dürfen oder nicht. Die Forschung wird als eigenständige und planmäßige Suche mit der Absicht zu neuen wissenschaftlichen oder technischen Erkenntnissen zu gelangen definiert. Als eine Nachlagerung dieser Forschungsaktivitäten ist die Entwicklung Anwendung der Forschungsergebnisse oder anderem Wissen auf einen Plan oder Entwurf für die Produktion von neuen oder verbesserten Materialien, Produkten, Verfahren oder Systemen¹⁴⁷.

Forschung	Entwicklung	Produktion / Systemgestaltung
▪ Aktivitäten zur Erlangung neuer Erkenntnisse ▪ Suche nach Abschätzung und günstige Auswahl von Forschungsergebnisse und anderem Wissen ▪ Suche nach Alternativen für Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren oder Systeme ▪ Formulierung, Entwurf sowie Abschätzung und Auswahl von möglichen Alternativen für neuen oder verbesserten Methoden, Produkte usw.	▪ der Entwurf, die Konstruktion und das Testen von Prototypen und Modellen vor Aufnahme der eigentlichen Produktion oder Nutzung; ▪ der Entwurf von Werkzeugen, Spannvorrichtungen, Prägestempeln und Gussformen unter Verwendung neuer Technologien; ▪ der Entwurf, die Konstruktion und der Betrieb einer Pilotanlage, die von ihrer Größe her für eine kommerzielle Produktion wirtschaftlich ungeeignet ist ▪ der Entwurf, die Konstruktion und das Testen einer gewählten Alternative für neue oder verbesserte Materialien, Vorrichtungen, Produkte, Verfahren, Systeme oder Dienstleistungen.	▪ Gestaltung der entworfenen Werkzeugen ▪ Produktion der konstruierten oder getesteten Produkte, Systeme usw.

Abbildung 14: Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten nach IAS 38.

(Quelle: Vgl., IAS 38 Absatz 56 und 59)

¹⁴⁷ Vgl., IAS 38 Absatz 8.

4.2.2. Ansatzkriterien zur Bilanzierung der F&E Aufwendungen

Um die Schwierigkeiten über die Identifizierung und zuverlässige Bewertung der selbsterstellten immaterielle Vermögenswerte sowie Verdeutlichung der Definitionen gemäß IAS 38 Absatz 8 darzustellen, sind zwei Phasen des Erstellungsprozess immaterieller Vermögenswerte zu unterscheiden;

Forschungsphase: In der Forschungsphase kann der künftige wirtschaftliche Nutzen als Ansatzkriterium nicht verlässlich dargelegt sowie nachgewiesen werden. Deshalb sind die Aufwendungen, die in der Forschungsphase anfallen, periodengerecht als Aufwand zu erfassen¹⁴⁸. Gründe für diese Behandlung ist die Unmöglichkeit des Nachweises des wirtschaftlichen Nutzens, zu dessen Angabe das Unternehmen bei der Forschung nicht in der Lage ist. „In Bezug auf Forschungsaufwendungen wird dabei unterstellt, dass ein glaubwürdiger Nachweis für einen daraus resultierenden wahrscheinlichen Nutzen wohl nicht erfolgen kann. Insofern trägt der Grundsatz der Vorsicht dafür Sorge, dass keine Bilanzierung erfolgt¹⁴⁹.“

Entwicklungsphase: Im Gegensatz zur Forschungsphase besteht eine Ansatzpflicht für die innerhalb der Entwicklungsphase geschaffenen immateriellen Vermögenswerte, wenn sechs verschiedene Kriterien kumulativ erfüllt werden. Diese von bilanzierenden Unternehmen geforderten Kriterien werden auch als „ergänzende Ansatzkriterien für selbstgeschaffenen immaterielle Vermögenswerte“ bezeichnet¹⁵⁰. „In der Literatur sind nach prozessualer Betrachtungsweise die Entwicklungsausgaben den Forschungsausgaben nachgelagert. In der Praxis besteht jedoch häufig eine interdependente Beziehung von Forschungs- und Entwicklungsprozessen. So stellt die Produktentwicklung keinen geradlinigen Prozess dar. Es kommt immer wieder zu Modifikationen und Forschungsaktivitäten an bereits entwickelten Verfahren und Prototypen. Eine eindeutige Phasentrennung ist nur möglich, sofern ein intaktes Projektmanagement und Kostenrechnungs- sowie Controllingsystem etabliert ist. Nach dem Vorschriften des IASB hat ein Unternehmen, welches die Forschungsphase nicht

¹⁴⁸ Vgl., IAS 38 Absatz 54.

¹⁴⁹ Blasius, T.; a.a.O., S. 277.

¹⁵⁰ Vgl., Rossmannith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 164.

von der Entwicklungsphase unterscheiden kann, die mit dem internen Projekt zur Schaffung eines immateriellen Vermögenswertes verbundenen Ausgaben bilanziell so zu behandeln, als ob sie in der Forschungsphase angefallen wären. Folglich resultiert aus diesem Fall die unmittelbare Aufwandverrechnung sämtlicher Forschungs- und Entwicklungsausgaben.¹⁵¹ Die Erfüllung dieser Kriterien ist nicht direktes Zeichen des Nachweises, deshalb besteht für das Unternehmen ein gewisser Spielraum, ob diese Erfüllung den Nachweis tatsächlich erbringt oder nicht¹⁵².

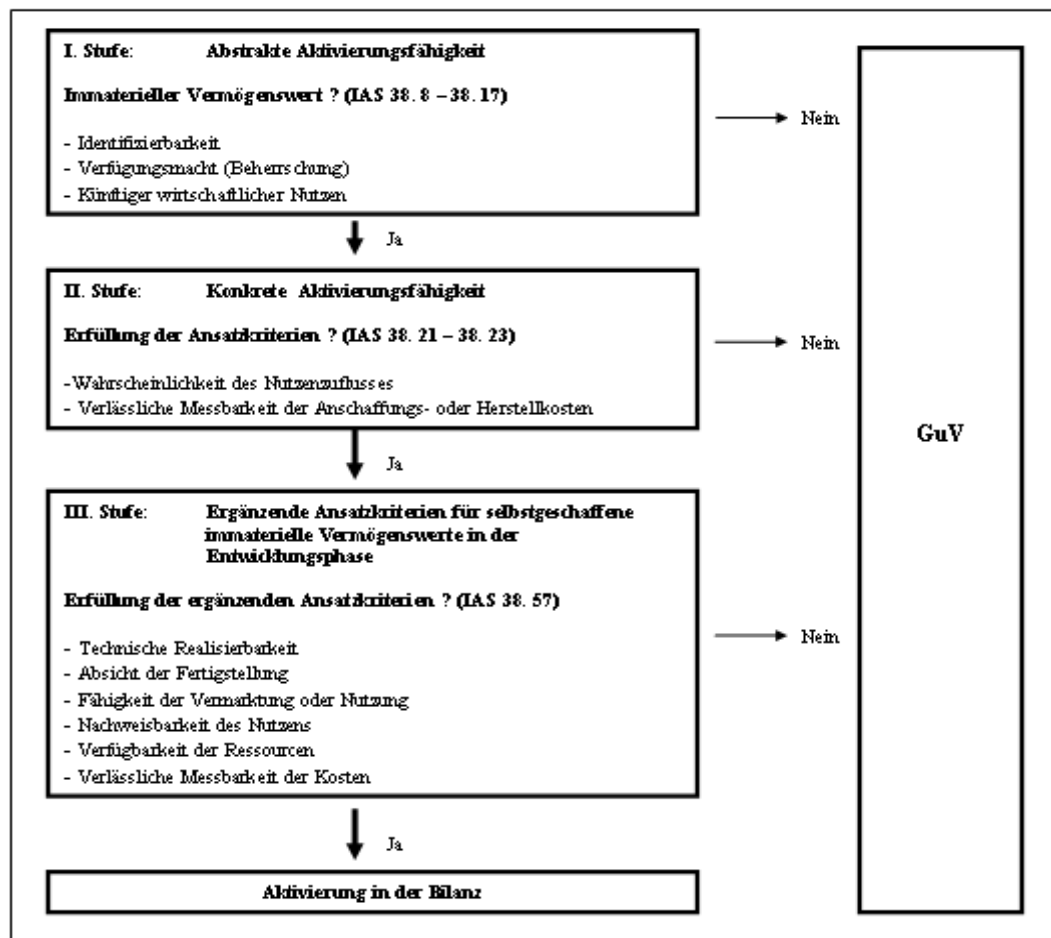


Abbildung 15: Dreistufige Prüfungsschema
 (Quelle: Rossmannith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 166.)

¹⁵¹ Rossmannith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 165 und 166.

¹⁵² Rossmannith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 171.

Diese ergänzenden Ansatzkriterien sind folgendermaßen zu formulieren:

- *Technische Realisierbarkeit:* Das bilanzierende Unternehmen soll die technische Fähigkeit, das Projekt fertig zu stellen, in dem Sinne besitzen, dass es zur wirtschaftlichen Verwertung durch interne Nutzung oder zum Verkauf zur Verfügung steht. Im Rahmen der Beurteilung dieses Kriteriums ist es zu berücksichtigen, dass zur Festlegung des Anfangszeitpunkts der Entwicklung die technische Realisierbarkeit schwieriger als zu einer fortgeschrittenen Entwicklungsstufe einzuschätzen ist¹⁵³. Die Vollendung dieser Entwicklungsphase ist prinzipiell mit hohem Risiko verbunden und dieses Risiko verhindert auch den sicheren Nachweis der technischen Realisierbarkeit¹⁵⁴. Wiederum kann es nach diesen Auslegungen interpretiert werden, dass dieses Ansatzkriterium großen, subjektiven Ermessensspielraum bietet.
- *Absicht der Fertigstellung:* Das bilanzierende Unternehmen soll nach dem Nachweis der technischen Realisierbarkeit auch die Absicht haben, den immateriellen Vermögenswert fertig zu stellen, ihn intern zu nutzen oder zu verkaufen¹⁵⁵. „Die Anwendbarkeit dieses Kriteriums wird jedoch im Schrifttum teilweise dahingehend kritisiert, dass sich seine Anwendbarkeit im Bereich der „klassischen Produkt- und Verfahrensentwicklung“ erschöpft und insofern beispielsweise in Bezug auf die Kundenbindungen oder Marken kein relevantes Ansatzkriterium darstellen kann¹⁵⁶.“ Diese Absicht zur Fertigstellung ist direkt vom Sicherheits- und Konkretisierungsgrad der Unternehmensplanungen abhängig. Zum Nachweis dieser Absicht können die grundsätzlichen, vergleichbaren und vollständigen

¹⁵³ Vgl., Rossmannith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 167.

¹⁵⁴ Vgl., Blasius, T.; a.a.O., S. 279.

¹⁵⁵ Vgl., IAS 38 Absatz 57/b.

¹⁵⁶ Vgl., Blasius, T.; a.a.O., S. 279.

Unternehmensplanungen (langfristig oder kurzfristig) entnommen werden.

- *Fähigkeit der Vermarktung oder Nutzung:* Zur Bilanzierung der Entwicklungsaufwendungen soll das Unternehmen die Fähigkeit besitzen, den betreffenden immateriellen Vermögenswert intern zu nutzen oder zu verkaufen¹⁵⁷.
- *Nachweisbarkeit des künftigen wirtschaftlichen Nutzens:* Dieses Kriterium ist anhand des oben dargestellten Kriteriums zu beurteilen. Es muss sichergestellt werden, ob dem bilanzierenden Unternehmen aus einem vermarktungsfähigen immateriellen Vermögenswert künftigen wirtschaftlichen Nutzen erwachsen kann. Zur Belegung dieses Nachweises wird es gefordert, dass ein Markt für den zu entwickelnden immateriellen Vermögenswert vorliegen soll¹⁵⁸. Dieser nachweisbare Markt wird im IAS 38 Absatz 8 mit der Erfüllung dreier Voraussetzungen verbunden. Seine Existenz ist von der Homogenität der vermarktenden Produkte, Vorhandensein der Kauf- und Verkaufswilligkeiten und in der Öffentlichkeit zur Verfügung stehender Preise abhängig.
- *Verfügbarkeit der Ressourcen:* Zur Beendigung der Entwicklungsphase sowie Erreichung der Marktreife des immateriellen Vermögenswerts sollen die technischen, finanziellen und sonstigen Ressourcen bereitgestellt werden.¹⁵⁹ „Im Vordergrund der Betrachtung stehen die gemäß IAS 38 Absatz 57/e erforderlichen Ressourcen. Eine Quantifizierung der notwendigen finanziellen Ressourcen bedingt Prognosen über die bis zur Fertigstellung anfallenden Entwicklungsausgaben sowie die noch in diesem Zeitraum anfallenden

¹⁵⁷ Vgl., IAS 38 Absatz 57/c.

¹⁵⁸ Vgl., IAS 38 Absatz 57/d.

¹⁵⁹ Vgl., IAS 38 Absatz 57/c.

erforderlichen liquiden Mittel einschließlich Kreditvolumen¹⁶⁰.“
Gemäß IAS 38 Absatz 61 werden Nachweisalternativen zugrunde gelegt, sodass die Verfügbarkeit dieser Ressourcen anhand der Unternehmensplanung sowie die Fähigkeit des Unternehmens zur Sicherung dieser Ressourcen überprüft werden kann.

- *Verlässliche Messbarkeit der Kosten:* Dieses Kriterium dient zur verlässlichen Ermittlung der zuzuordnenden Kosten während der Entwicklungsphase durch ein vollständiges Kostenrechnungssystem¹⁶¹. Die zuzuordnenden Kosten des immateriellen Vermögenswerts umfassen direkt zurechenbare Kosten, die zur Schaffung, Herstellung und Vorbereitung des Vermögenswerts entstehen. Beispielsweise sind sie die Kosten für produktionsbezogenes Material und Dienstleistungen, Ausgaben für Arbeitnehmer, Registrierungsgebühren für Rechtsansprüche sowie die Abschreibungen auf Patente oder Lizenzen. Zu den direkt zurechenbaren Kosten gehören jedoch nicht nur die zurechenbaren Einzelkosten, sondern auch die Gemeinkosten. Die Verwaltungs- und Vertriebsgemeinkosten, identifizierbare Ineffizienzen, anfängliche Betriebsverluste und Schulungsausgaben wurden von den Herstellkosten ausgenommen.

„Die nachträglichen Ausgaben für ein laufendes Forschungs- oder Entwicklungsprojekt, das gesondert oder bei einem Unternehmenszusammenschluss erworben und als ein immaterieller Vermögenswert angesetzt wurde,

- bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Forschungsausgaben handelt;
- bei ihrem Anfall als Aufwand erfasst werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die nicht die Ansatzkriterien eines immateriellen Vermögenswertes gemäß Paragraph 57 erfüllen;

¹⁶⁰ Blasius, T.; a.a.O., S. 281.

¹⁶¹ Vgl., IAS 38 Absatz 57/f.

- zum Buchwert des erworbenen aktiven Forschungs- oder Entwicklungsprojekt hinzugefügt werden, wenn es sich um Entwicklungsausgaben handelt, die die Ansatzkriterien gemäß Paragraph 57 erfüllen¹⁶².“

Ergänzende Ansatzkriterien für die Entwicklungsaufwendungen gemäß IAS 38 Abs. 57	
technische Dimension	wirtschaftliche Dimension
▪ technische Realisierbarkeit ▪ Absicht der Fertigstellung ▪ Fähigkeit der Vermarktung oder Nutzung	▪ Nachweisbarkeit des Nutzens ▪ Verfügbarkeit der Ressourcen ▪ Verlässliche Messbarkeit der Kosten

Abbildung 16: Zusammenfassung der ergänzenden Kriterien

(Quelle: Vgl., Blasius, T.; a.a.O., S. 279)

Mit der oben dargestellten Abbildung werden die ergänzenden Kriterien nach ihren technischen und wirtschaftlichen Dimensionen zusammengefasst.

4.2.3. Bewertung der F&E Aufwendungen nach IAS 38

Nach der Aufteilung der F&E Aufwendungen in Forschungs- und Entwicklungsphasen wird zur Bewertung vorgeschrieben, dass die Aufwendungen, die in der Entwicklungsphase anfallen, unter Voraussetzung der Erfüllung der Ansatzkriterien zu aktivieren sind. Da während der Forschungsphase angefallene

¹⁶² IAS 38 Absatz 43. (Eine andere Vorschrift über die nachträglichen Ausgaben ist IAS 38 Absatz 20; “Immaterielle Vermögenswerte sind von solcher Natur, dass es in vielen Fällen keine Erweiterungen eines solchen Vermögenswertes bzw. keinen Ersatz von Teilen eines solchen gibt. Demzufolge werden die meisten nachträglichen Ausgaben wahrscheinlich eher den erwarteten künftigen wirtschaftlichen Nutzen eines bestehenden immateriellen Vermögenswertes erhalten, als die Definition eines immateriellen Vermögenswertes und dessen Ansatzkriterien dieses Standards erfüllen. Zudem ist es oftmals schwierig, nachträgliche Ausgaben einem bestimmten immateriellen Vermögenswert direkt zuzuordnen und nicht dem Unternehmen als Ganzes. Aus diesem Grunde werden nachträgliche Ausgaben – Ausgaben, die nach erstmaligem Ansatz eines erworbenen immateriellen Vermögenswertes oder nach der Fertigstellung eines selbst geschaffenen immateriellen Vermögenswertes anfallen – nur selten im Buchwert eines Vermögenswertes erfasst.”)

Aufwendungen direkt als Aufwand verrechnet werden sollen, werden in diesem Schritt diese Aufwendungen aus Bewertungssicht nicht wieder erläutert.

4.2.3.1. Zugangsbewertung der Entwicklungsaufwendungen

Gemäß IAS 38 Absatz 74 ist ein immaterieller Vermögenswert mit seinen Anschaffungs- oder Herstellkosten anzusetzen. Die konkreten Ermittlungsverfahren der Anschaffungs- oder Herstellkosten unterscheiden sich nach den Zugangsarten der immateriellen Vermögenswerte.

Selbsterstellte immaterielle Vermögenswerte sind beim Zugang mit ihren Herstellkosten zu aktivieren. Die Kostenbestandteile der Herstellkosten für immaterielle Vermögenswerte sind wie folgt darzustellen.

Ausgaben für Material
+ Ausgaben für Dienstleistungen
+ Personalaufwendungen für direkt mit der Entwicklung beschäftigter Mitarbeiter
+ Alle direkt der Erzeugung zurechenbare Ausgaben wie z.B. Registrierungsgebühren für Rechte oder Abschreibungen der Vermögenswerte usw.
+ produktionsbezogene Gemeinkosten, die bei der Herstellung des immateriellen Vermögenswerts anfallen und über vernünftige und stetige Schlüsselgröße zugeordnet werden können
+ Fremdkapitalkosten, die bei Inanspruchnahme des längeren Zeitraums zur Entwicklung (IAS 23.4) gemäß der alternativ zulässigen Methode (IAS 23.11) aktiviert werden können. (Wahlrecht)
Herstellkosten

Abbildung 17: Bestandteile der Herstellkosten
(Quelle: Rossmanith, J. / Gerlach, D.; a.a.O., S. 173.)

Der Zeitpunkt der erstmaligen Erfüllung der Ansatzkriterien kann in manchen Fällen die Ermittlung der Herstellkosten verhindern, weil alle vorgehenden Aufwendungen nicht nachträglich aktiviert werden dürfen.¹⁶³ Neben der sachlichen Abgrenzung der Herstellkosten für selbstgeschaffene immaterielle Vermögenswerte soll auch die zeitliche Abgrenzung berücksichtigt werden. Die Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen innerhalb der Herstellkosten ist bis zur Erreichung der Betriebsbereitschaft der immateriellen Vermögenswerte möglich.

4.2.3.2. Folgebewertung der Entwicklungsaufwendungen

Nach der Zugangsbewertung hat das bilanzierende Unternehmen ein Wahlrecht bei der Folgebewertung. Dieses Wahlrecht basiert sich auf zwei unterschiedlichen Modellen, von denen eins das „Anschaffungskostenmodell (*Amotised Cost Model*)“ und das andere das „Neubewertungsmodell (*Revaluation Model*)“ sind. Diese Modelle werden anhand einer Abbildung zusammengefasst und danach detailliert erklärt.

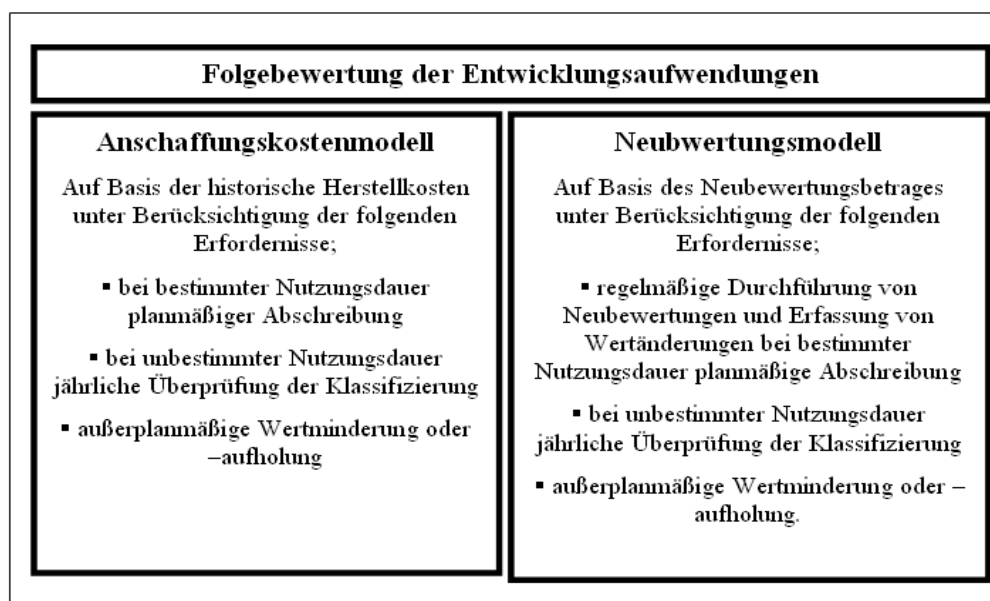


Abbildung 18: Folgebewertung der selbstgeschaffenen immateriellen Vermögenswerte.

(Quelle: Ruhnke, K., a.a.O., S. 465.)

Anschaffungskostenmodell (Amotised Cost Model): Auf Basis dieses Modells sind die Entwicklungsaufwendungen mit ihren Anschaffungs- oder Herstellkosten

¹⁶³ Vgl., Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 261.

abzüglich jeder kumulativen Abschreibungen und aller Wertminderungen anzusetzen¹⁶⁴. Im Rahmen des Bewertungsmodells sollen eine Nutzungsdauer und eine möglichst treffende Abschreibungsmethode festgestellt werden. Falls das Unternehmen dieses Modell bevorzugt, ist zuerst zu überprüfen, ob der immaterielle Vermögenswert eine bestimmte Nutzungsdauer hat oder nicht. Bei der Ermittlung der Nutzungsdauer sind die zu berücksichtigenden Einflussfaktoren, die sich auf Voraussichtlichkeit der Nutzungsdauer, typische Produktlebenszyklus, technische Veralterung oder Stabilität der Branche usw., basieren heranzuziehen¹⁶⁵.

Wenn die Nutzungsdauer festgelegt wurde, ist der Abschreibungsbetrag planmäßig über die Nutzungsdauer mit der betreffenden Methode zu verteilen. Die Abschreibung beginnt, sobald der immaterielle Vermögenswert betriebsbereit ist. Als Abschreibungsmethode hat das bilanzierende Unternehmen ein Wahlrecht zwischen den unterschiedlichen Abschreibungsmethoden. Wenn keine Abschreibungsmethode konkret festgelegt wurde, ist die lineare Abschreibungsmethode anzuwenden¹⁶⁶. Gemäß IAS 38 Absatz 101 wird der Abschreibungsbetrag eines immateriellen Vermögenswerts mit begrenzter Nutzungsdauer nach Abzug seines Restwerts ermittelt. „Ein Restwert ist grundsätzlich nicht anzusetzen, es sei denn, eine dritte Partei hat sich verpflichtet, den Vermögenswert am Ende der Nutzungsdauer zu erwerben oder es gibt einen aktiven Markt für den Vermögenswert, der wahrscheinlicher Weise auch am Ende der Nutzungsdauer noch existieren wird¹⁶⁷.“

Im Gegensatz zu dieser Behandlung kann ein immaterieller Vermögenswert unbestimmte Nutzungsdauer haben. In diesem Fall darf dieser Vermögenswert nicht planmäßig abgeschrieben werden¹⁶⁸ und es ist grundsätzlich zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen, ob eine bestimmte Nutzungsdauer geschätzt werden kann oder nicht.

¹⁶⁴ Vgl., IAS Absatz 74.

¹⁶⁵ Vgl., IAS 38 Absatz 90.

¹⁶⁶ Vgl., IAS 38 Absatz 97.

¹⁶⁷ Pellens, B. / Fülber, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O. , S. 264.

¹⁶⁸ Vgl., IAS 38 Absatz 107.

Falls es eine Einschätzungsmöglichkeit gibt, dann sind diese immateriellen Vermögenswerte nach IAS 8 abzuschreiben¹⁶⁹.

Hierfür wie im US - GAAP ist es wichtig, anhand des Grundsatzes „Relevanz“ zu beachten, ob es eine Wertminderung dieser Art des immateriellen Vermögenswerts, der entweder eine bestimmte oder unbestimmte Nutzungsdauer hat, gibt oder nicht. Zur Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte mit unbestimmter Nutzungsdauer muss ein Impairment Test anhand des IAS 36 durchgeführt werden. „Gemäß IAS 36 ist die Neubewertung der Nutzungsdauer eines immateriellen Vermögenswertes als begrenzt und nicht mehr als unbegrenzt ein Hinweis darauf, dass dieser Vermögenswert gemindert sein könnte. Demzufolge prüft das Unternehmen den Vermögenswert auf Wertminderung, indem es seinen erzielbaren Betrag, wie gemäß IAS 36 festgelegt, mit seinem Buchwert vergleicht und jeden Überschuss des Buchwertes über den erzielbaren Betrag als Wertminderungsaufwand erfasst¹⁷⁰.“

Neubewertungsmodell (Revaluation Model): „Nach erstmaligem Ansatz ist ein immaterieller Vermögenswert mit einem Neubewertungsbetrag, also dem beizulegenden Zeitwert zum Zeitpunkt der Neubewertung abzüglich späterer kumulierter Abschreibungen und späterer kumulierter Wertminderungsaufwendungen, fortzuführen. Im Rahmen der unter diesen Standard fallenden Neubewertungen ist der beizulegende Zeitwert unter Bezugnahme auf einen aktiven Markt zu ermitteln. Neubewertungen sind mit einer solchen Regelmäßigkeit vorzunehmen, dass der Buchwert des Vermögenswertes nicht wesentlich von seinem beizulegenden Zeitwert abweicht¹⁷¹.“ „Die Häufigkeit von Neubewertungen ist abhängig vom Ausmaß der Schwankung (Volatilität) des beizulegenden Zeitwertes der einer Neubewertung unterliegenden immateriellen Vermögenswerte. Weicht der beizulegende Zeitwert eines neu bewerteten Vermögenswertes wesentlich von seinem Buchwert ab, ist eine weitere Neubewertung notwendig. Manche immaterielle Vermögenswerte können bedeutende und starke Schwankungen ihres beizulegenden Zeitwertes erfahren, wodurch eine

¹⁶⁹ Vgl., IAS 38 Absatz 109.

¹⁷⁰ IAS 38 Absatz 110.

¹⁷¹ IAS 38 Absatz 75.

jährliche Neubewertung erforderlich wird. Derartig häufige Neubewertungen sind bei immateriellen Vermögenswerten mit nur unbedeutenden Bewegungen des beizulegenden Zeitwertes nicht notwendig¹⁷².“ Die Durchführung der Neubewertung ist immer dann günstig, wenn der beizulegende Zeitwert deutlich vom Buchwert in der Bilanz abweicht. Falls für einen immateriellen Vermögenswert eine Neubewertung veranlasst wird, sind alle ähnlichen Vermögenswerte ebenfalls neu zu bewerten, sofern für sie ein aktiver Markt besteht¹⁷³.

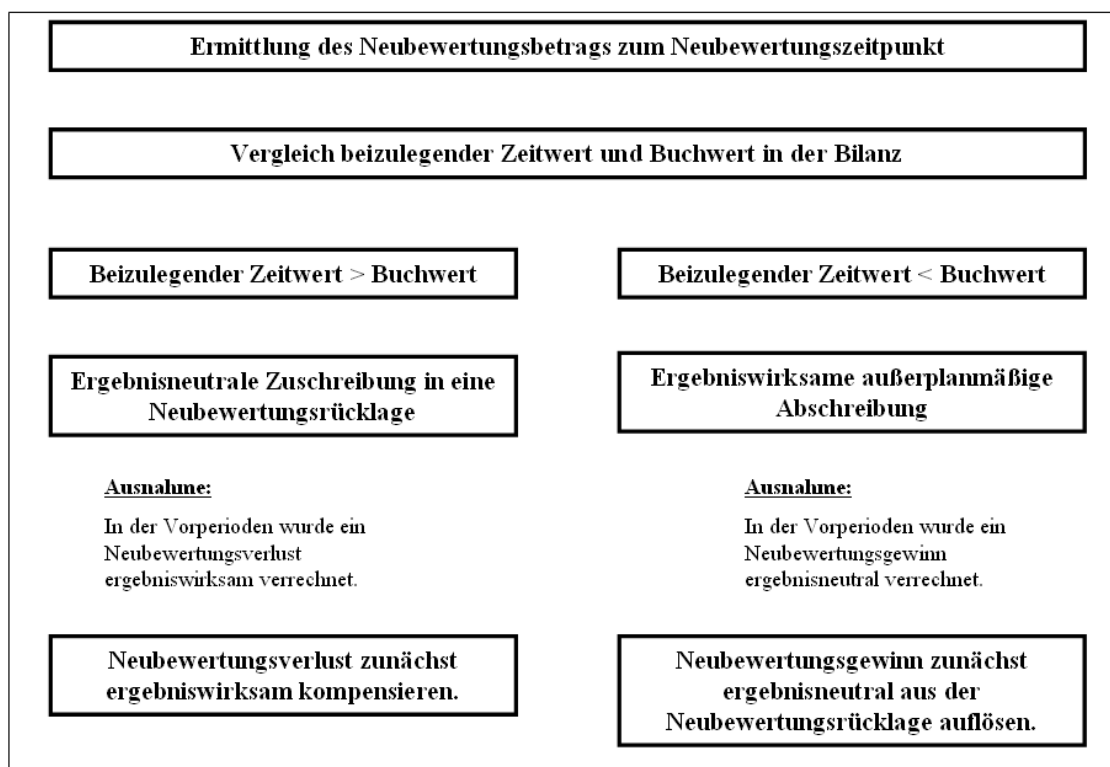


Abbildung 19: Vorgehensweise bei der bilanziellen Abbildung der Neubewertungsmethode
(Quelle: .Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 292.)

Um die alternative Methode anzuwenden muss der Neubewertungsbetrag auf einem aktiven Markt ermittelt werden. An einem aktiven Markt werden die folgenden Bedingungen voll erfüllt: Auf diesem Markt müssen homogene Produkte gehandelt werden, die Käufer sowie Verkäufer jederzeit vorhanden sein und die Preise für die Vermögenswerte öffentlich zur Verfügung stehen. Wenn er für einen immateriellen

¹⁷² IAS 38 Absatz 79.

¹⁷³ Vgl. Pellens, B. / Fülbier, Uwe, R. / Gassen, J.; a.a.O., S. 266.

Vermögenswert nur selten existiert, erlangt das Neubewertungsmodell nur geringe oder keine praktische Bedeutung.

„Immaterielle Vermögenswerte mit einer unbestimmten Nutzungsdauer sind nicht planmäßig abzuschreiben, sondern gemäß IAS 38 Absatz 107 jährlich oder bei Vorliegen von Anzeichen für eine Wertbeeinträchtigung auch innerhalb des Geschäftsjahres jährlich zu überprüfen, ob sich die Annahme einer unbestimmten Nutzungsdauer unverändert aufrecht erhalten lässt; ist dies nicht der Fall, so handelt es sich um eine ergebniswirksam zu erfassende Schätzänderung¹⁷⁴. (IAS 8 Absatz 36.)“

„Wird ein immaterieller Vermögenswert veräußert oder ist ein künftiger Nutzen aus diesem Posten nicht mehr zu erwarten, ist dieser aus der Bilanz zu entfernen. Aus dem Abgang entstehende Gewinne oder Verluste sind ergebniswirksam zu erfassen. Eine vorhandene Neubewertungsrücklage ist ergebnisneutral in die Gewinnrücklagen umzubuchen¹⁷⁵.“

¹⁷⁴ Ruhnke, K., a.a.O., S. 464.

¹⁷⁵ Ruhnke, K., a.a.O., S. 465

5. BILANZIERUNG DER F&E AUFWENDUNGEN NACH TÜRKISCHEN RECHNUNGSLEGUNGSVORSCHRIFTEN

Wie auf weltwirtschaftlicher Ebene beeinflussen neue Technologien und bahnbrechende Innovationen den Auf- und Abstieg von Nationen und Weltregionen, hat dieser technische Wandel große Auswirkung auf den türkischen Markt sowie das türkische wirtschaftliche Wachstum¹⁷⁶. Auf Branchenebene können durch Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten und damit durch Innovationen neue Industrien wachsen, veraltete Industrien schrumpfen. Auf anderer Seite ist die Forschung und Entwicklung auf Unternehmensebene die Quelle neuer Geschäftspotentiale und technischer Wettbewerbsvorteile durch neue Produktionsprogramme oder -prozesse¹⁷⁷. In diesem Sinne kann es verdeutlicht werden, dass in der Türkei aufgrund dieses Geschehens die Forschungs- und Entwicklungsinvestitionen in großen Maß zunehmen. Diese Zunahme an F&E – Investitionen verursacht auch eine Erhöhung der F&E – Aufwandsanteile insbesondere bei den Personalaufwendungen und bringt die Frage mit sich, wie diese Aufwendungen in der Türkei bei der Rechnungslegung der Unternehmen behandelt werden sollen¹⁷⁸.

In der Türkei haben die börsennotierten Unternehmen in Anlehnung an TKMG ihre Jahresabschlüsse nach den türkischen Rechnungslegungsstandards aufzustellen, jedoch ist bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage das Körperschaftsteuergesetz Nr. 5520 zu berücksichtigen. Auf anderer Seite dürfen diejenigen Unternehmen, die in der Türkei tätig sind, auch auf den Erlass „*Allgemeine Regelung zur Anwendung des Buchhaltungssystems (TEKR)*“ nicht ignorieren. Die bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen wird in diesem Abschnitt in 3 Teilen erläutert: Als erstes ihre Behandlung nach dem TKMG und THGB – Entwurf bzw. TMS, bei denen die F&E Aufwendungen ähnlich wie bei IAS/IFRS bilanziert werden,

¹⁷⁶Vgl., Şengül, E.; „Araştırma ve Geliştirme (AR - GE) Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları ve Uygulamaları“, Vergi Dünyası, Sayı 311, Temmuz 2007, S. 111.

¹⁷⁷ Vgl., Specht, G. / Beckmann, C.; „F&E Management“, Stuttgart: Schäffer Poeschel, 1996, S. 1.

¹⁷⁸Vgl., http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/istatistikler/BTY15.pdf, Zugriff: 16.06.2009.

zweitens im Rahmen der türkischen Einheitskontenrahmen und letztens wird ihre steuerliche Behandlung erklärt.

5.1. F&E Aufwendungen im Rahmen des TMS 38 und kapitalmarktrechtlicher Regelungen

Das im Jahre 1989 verabschiedete Gesetz über die Rechnungslegungsvorschriften für börsennotierte Unternehmen ist der Erlass „Rechnungslegungsvorschriften Serie: XI No.1“, innerhalb dessen die vorzubereitenden finanziellen Tabellen und Berichte sowie die einzelnen Prinzipien und Grundsätze zur Aufstellung der Jahresabschlüsse“ erläutert werden. Innerhalb dieses Erlasses wurden die Offenlegung der Jahresabschlüsse und Buchhaltungspolitik der Unternehmen, Grundsätze zur ordnungsmäßigen Buchführung, Wertmaßstäbe und die Bewertungsverfahren der einzelnen Posten erarbeitet¹⁷⁹.

Die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen werden in diesem Erlass mit dem Abs. 35 erläutert. Nach diesem Absatz umfassen die Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen die Zahlungen oder Ausgaben für die Forschungsaktivitäten zur Entwicklung neuer Produkte oder neuer Technologien sowie die Zahlungen oder Ausgaben für die Anwendung der Ergebnisse aus diesen Forschungsaktivitäten zur Herstellung neuer Produkte, Dienstleistungen, Systeme oder Produktionsverfahren. Die Herstellkosten dieser Aktivitäten beinhalten Lohnkosten, Material- und Fertigungskosten, Abschreibungen und sonstige forschungs- und entwicklungsbezogenen Kosten. Die Aktivierungsmöglichkeit dieser Aufwendungen wird in diesem Absatz mit fünf Voraussetzungen abgegrenzt. Wenn

- es ein richtig und klar identifizierbares neues Produkt oder Verfahren gibt und die Herstellkosten dieser Aktivitäten einzeln festgelegt werden können,

¹⁷⁹ Vgl., TKMG – Erlass, Serie: XI Nr. 1

- das Management oder beziehende Personen über die Produktion, Absatz oder Verwendung dieser neuen Produkte oder Systeme Entscheidung getroffen haben,
- die Produkte oder Systeme technisch realisierbar sind,
- durch diese neu hergestellten Produkte oder Systeme wirtschaftlicher Nutzen zufließen kann,
- erforderliche Ressourcen beschafft werden

können diese F&E Aufwendungen aktiviert werden. Falls diese Aufwendungen aktiviert werden, dann sollen sie fünf Jahre (bei %20 Abschreibungsrate) abgeschrieben werden. Im Gegensatz dazu sollen die nicht abgeschriebenen Beträge als Aufwand ausgewiesen werden¹⁸⁰. Obwohl in diesem Erlass nicht direkt die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten ganzheitlich und voneinander unabhängig definiert werden und es keine direkte Aussagen über die Bilanzierung der Forschungsaufwendungen gibt, kann interpretiert werden, dass die Forschungsaufwendungen nicht zu aktivieren sind.

Wie im Kapitel 2.3 erwähnt wurde, sind die börsennotierten Unternehmen heute für die Aufstellung der Jahresabschlüsse nach den türkischen Rechnungslegungsstandards (TMS) verantwortlich. Bis zum Jahr 2004 wurde zur Bilanzierung der Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen TMS 15, der am 01.01.2000 in der Türkei verabschiedet wurde und die direkte Übersetzung des alten IAS 9 war, herangezogen. Obwohl nach diesem Standard die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ nicht trennscharf abgegrenzt sind, wurden sie aufgrund ihrer unterschiedlichen Ansatzvorschriften getrennt und mit Beispielen definiert. Unter Forschung ist die geplanten Untersuchungen zur Findung neuen Wissens oder technischer Informationen bezeichnet. Entwicklung ist ausgehend von diesen Forschungsaktivitäten Umwandlung und Anwendung der gewonnenen Ergebnisse zur Herstellung eines neuen Produkts, Systems, einer Dienstleistung oder eines Entwurfs¹⁸¹.

¹⁸⁰ Vgl., TKMG – Erlass Serie XI Nr.1, Abs. 35.

¹⁸¹ Vgl., TMS Absatz 6.

Zur Identifikation der Aktivitäten, ob sie forschungs- oder entwicklungsbezogen sind oder nicht, sind drei Merkmale zu berücksichtigen¹⁸².

- Art der Aktivitäten
- Organisation der Aktivitäten
- Eigenschaften des Projekts.

Im Hinblick auf diese Merkmale wurden im TMS 15 Beispiele für die F&E Aktivitäten und auch die Aktivitäten, die nicht als unter F&E bezeichnet werden können, aufgezählt. Die Bilanzierung der F&E Aufwendungen basiert nach TMS 15 hauptsächlich auf dem Ausweis als Periodenaufwand. Sobald jedoch aus den Entwicklungsaktivitäten wirtschaftlicher künftiger Nutzen erwartet würde, können die Entwicklungsaufwendungen aktiviert werden. Entscheidend für die Möglichkeit F&E Aufwendungen zu aktivieren ist die Bewertbarkeit dieses wirtschaftlichen künftigen Nutzens. Aus diesem Grund sind die Forschungsaufwendungen aufgrund des Nichtvorhandenseins des wirtschaftlichen Nutzens und Unmöglichkeit der Messbarkeit nicht aktivierungspflichtig. Ein wirtschaftlicher künftiger Nutzen ist wahrscheinlich und die Entwicklungsaufwendungen sind als immaterieller Vermögenswert zu aktivieren, wenn die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt werden¹⁸³.

- Identifizierbarkeit des geschaffenen Guts und dessen künftigen Nutzen.
- Technische Durchsetzbarkeit des Guts
- Unternehmensabsicht zur Produktion und Vermarktung dieses Guts
- Existenz eines Markts für dieses Guts oder Möglichkeit zur internen Nutzung

¹⁸² Vgl., Akdoğan, N.; „Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları“, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 1 , Nisan 2000, S. 14.

¹⁸³ Vgl., TMS 15, Absatz 13 und 14.

- Vorhandensein der ausreichenden Ressourcen zur Durchführung der Entwicklungsphase.

Die F&E Aufwendungen beinhalten die forschungs- und entwicklungsbezogenen Einzelkosten wie Material- und Fertigungskosten oder Lohnkosten sowie die Gemeinkosten, die indirekt zurechenbar sind.¹⁸⁴ Der aktivierungspflichtige Betrag darf den wirtschaftlichen künftigen Nutzen abzüglich dem Gut zurechenbarer künftiger Aufwendungen nicht überschreiten.¹⁸⁵ Wenn durch das geschaffene Gut wirtschaftlicher Nutzen zu zufließen beginnt, sollen die aktivierten Entwicklungsaufwendungen auf max. 5 Jahre abgeschrieben werden¹⁸⁶.

Im Jahre 1999 wurde vom IASB „IAS 38 – Immaterielle Vermögen“ verabschiedet und die Bilanzierung der F&E Aufwendungen wurden in diesem Standard mit revidiertem Stand behandelt. Aufgrund mancher Mängel bei der Beurteilung und Abgrenzung der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, die Wertminderungswahrscheinlichkeit und die festzulegende Nutzungsdauer des geschaffenen Guts sowie die enge Beziehung zu den immateriellen Vermögensgegenständen wurden diese Aufwendungen innerhalb dieses Standards erfasst¹⁸⁷. Dieser Standard wurde auch in der Türkei als TMS 38 vom TMSK in Kraft gesetzt. Die letzte Aktualisierung des Standards wurde im Jahre 2004 verabschiedet. Aufgrund dieser Entwicklungen sowie dem Bedarf an Anwendung der IAS/IFRS bei der Rechnungslegung der Jahresabschlüsse der börsennotierten Unternehmen wurde auch eine neu revidierte Form des Erlasses Serie: XI Nr. 1 im Jahre 2005 unter dem Titel „Erlass über den Rechnungslegungsstandard Serie: XI Nr. 25“ in Kraft getreten. Die börsennotierten Unternehmen müssen in der Türkei ihre Jahresabschlüsse nach diesem Erlass aufstellen bzw. F&E Aufwendungen in Anlehnung an TMS 38 bzw. IAS

¹⁸⁴ Vgl., TMS 15, Absatz 9 und 10.

¹⁸⁵ Vgl., TMS 15 Absatz 15.

¹⁸⁶ Vgl., TMS 15 Absatz 16.

¹⁸⁷ Vgl., Saba, M. / Genç, M.; „Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Kapsamında Muhasebeleştirilmesi“, Mali Çözüm, Sayı 70, Ocak-Şubat-Mart 2005, S. 123 – 124.

38 nach diesem Erlass Abs. 179 – 230 bilanzieren¹⁸⁸. Am 09.04.2008 wurde dann ein neuer Erlass Serie: XI Nr. 29 von der Kapitalmarktkommission verabschiedet, innerhalb dem es erläutert wurde, dass alle börsennotierten Unternehmen in der Türkei ihre Jahresabschlüsse nach dem IAS/IFRS oder TFR/TMS aufzustellen und offen zulegen haben. Mit diesem Erlass wurde zeitgleich der alte Erlass Serie: XI Nr. 25 außer Kraft gesetzt.

Da die bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen im vierten Kapitel, angelehnt an IAS 38, detailliert erklärt wurde und die relevanten Bewertungs- sowie Bilanzierungsvorschriften angegeben wurden, werden diese in diesem Abschnitt nicht weiter erläutert. Auf anderer Seite wird wieder nach dem neuen THGB Entwurf die Anwendung der TMS/TFRS bei der Bilanzierung angesetzt, sodass für die F&E Aufwendungen TMS 38 anerkannt ist.

5.2. F&E Aufwendungen im Rahmen des türkischen Einheitskontenrahmenplans

Nach dem Erlass; „*Allgemeine Regelung zur Anwendung des Buchhaltungssystems*“ wurden die F&E Aufwendungen innerhalb des türkischen Einheitskontenrahmenplans sowohl unter den immateriellen Vermögenswerten mit dem Konto „263 - *Ausgaben für Forschung und Entwicklung*“ als auch unter den Kontenklassen 7 und 6 mit den Konten; „630 – *Aufwand für Forschung und Entwicklung*“ und „750 – *Forschungs- und Entwicklungskosten*“ verbucht. Aus diesem Einsatz ist klar zu beurteilen, dass die Bilanzierenden zwei Alternativen bei der Bilanzierung der F&E Aufwendungen haben. Eine ist die Aktivierungsmöglichkeit dieser Aufwendungen unter dem Konto 263 – Ausgaben für Forschung und Entwicklung und andere ist die Zurechnung dieser Aufwendungen direkt als Aufwand in der GuV – Rechnung unter Konten 630 und 750¹⁸⁹. Dieses Erlass ermöglicht die Aktivierung oder Zurechnung der F&E Aufwendungen, aber es gibt keine deutlichen

¹⁸⁸ Vgl., Saba, M. / Genç, M.; a.a.O., S. 124.

¹⁸⁹ Vgl., Akdoğan, N., a.a.O., S. 16.

Erklärungen, wann oder unter welchen Bedingungen sie als Aufwand oder als einen Vermögenswert auszuweisen sind.

„Ausgaben für Forschung und Entwicklung umfassen alle Ausgaben für die Entwicklung eines neuen Produkts oder einer neuen Technologie und für die Umsetzung der Ergebnisse in Projekte für neue Produkte, Produktionssysteme usw.¹⁹⁰.“ Ausgehend von dieser Definition werden die Begriffe „Forschung“ und „Entwicklung“ nicht wie im TKMG oder TMS getrennt erklärt. Bei ihrer Bilanzierung hat der Bilanzierende ein Auswahlrecht zur Aktivierung der angefallenen Aufwendungen. Wenn sie aktivierungspflichtig angenommen werden, muss die Erstbewertung anhand der Herstellkosten durchgeführt werden und bei der Folgebewertung innerhalb von 5 Jahre mit gleichen Beträgen abgeschrieben werden¹⁹¹. Obwohl beim TKMG der Abschreibungszeitpunkt mit dem Aktivierungszeitpunkt beginnt, wird nach dem TEKG kein bestimmter Zeitpunkt angegeben und es wird ebenfalls vorausgesetzt, dass die aktivierten Beträge innerhalb von 5 Jahre abgeschrieben werden¹⁹². Auf anderer Seite wird beim TMS 38 ein großer Ermessensspielraum gegeben, so dass wenn der immaterielle Vermögenswert keine bestimmte Nutzungsdauer hat, das Unternehmen selbst konjunkturbedingt bestimmen kann, oder bei Vorhandensein einer bestimmten Nutzungsdauer der Vermögenswert innerhalb dieser Nutzungsdauer abgeschrieben werden muss¹⁹³.

Die Herstellkosten dieser Ausgaben bestehen aus allen angefallenen forschungs- und entwicklungsbezogenen Einzel- und zurechenbaren Gemeinkosten¹⁹⁴.

Zweite Alternative bei der Bilanzierung der F&E Aufwendungen sind die erfolgswirksame Erfassung in der GuV – Rechnung. Nach dem TEKR beinhalten die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung (Konten Nr. 630) als nicht-aktivierter

¹⁹⁰ Sumer, H., a.a.O., S.104.

¹⁹¹ Vgl., TEKR Erlass, Abs. 5.

¹⁹² Vgl., Şengül, E.; a.a.O., S. 119.

¹⁹³ Vgl., Akbulut, A.; „AR – GE“ (www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2038/AR-GE.doc, Zugriff: 15.06.2009)

¹⁹⁴ Vgl., Şengül, E.; a.a.O., S. 113.

Teil alle aktivierungspflichtigen F&E Aufwendungen, die zur Senkung der Produktionskosten, Erhöhung des Absatzvolumens und Entwicklung neuer Technologien angefallen sind sowie periodengerechte Abschreibungsbeträge aktivierungspflichtiger F&E Aufwendungen. Die Forschungs- und Entwicklungskosten (Konten Nr. 750) werden noch detaillierter erklärt. Innerhalb dieser Kosten befinden sich Aufwendungen, die zur Senkung der Produktionskosten, Entwicklung neuer produktionsverfahrensbezogener Technologien, Entwicklung und Forschung bezüglich vorhandener oder neuer Sachanlagen, die im Unternehmen für die Unternehmenstätigkeit verwendet werden, oder zur Entwicklung von Absatz- und Vertriebsaktivitäten angefallen sind.¹⁹⁵ Nach dieser Definition könnte es beurteilt werden, dass bei der Anwendung des türkischen Einheitskontenrahmenplans die als F&E Kosten bezeichneten Aufwendungen sich von dem TMS, IAS oder KMG unterscheiden. Während beim TKMG oder TMS die absatz- und vertriebsbezogenen Aufwendungen nicht zur F&E Aufwendungen gehören, ist es beim TEKR umgekehrt.

Ein anderer Unterschied beim TEKR ist der Ablauf der Kostenrechnung im Rahmen des türkischen Einheitskontenrahmenplans. Die angefallenen Kosten werden in den Sollseiten der betreffenden Kostenkonten gebucht, die Gegenbuchung erfolgt in betreffenden Bestandskonten. Die Kosten, die Forschungs- und Entwicklungsbezogen sind, werden im 750 – Forschungs- und Entwicklungskostenkonto gebucht, jedoch während der Abrechnungsperiode mit Hilfe des Verrechnungskontos 751 – Forschungs- und Entwicklung Verrechnungskonto gleichzeitig auf Sollseite des 630 – Aufwand für Forschungs- und Entwicklung. Die Beträge, die auf 630 - Aufwand für Forschungs- und Entwicklungskonto gebucht werden, werden letztendlich zu den Posten der GuV – Rechnung gerechnet. Die noch nicht geschlossenen Kostenkonten und Verrechnungskonten werden am Ende der Abrechnungsperiode gegeneinander geschlossen. Falls im Unternehmen die Plankostenrechnung angewandt wird, werden die Abweichungen zwischen den Ist- und Plankosten in den Abweichungskonto 752 – Deckungsabweichung Forschung und Entwicklungskosten gebucht. Diese

¹⁹⁵ Vgl., TEKR Erlass, Abs. 5.

Abweichungskonten werden am Ende der Abrechnungsperiode zu den GuV – Rechnung abgeschlossen.¹⁹⁶

5.3. F&E Aufwendungen aus steuerrechtlicher Sicht

Die gesetzliche Grundlage für die Besteuerung natürlicher und juristischer Personen sind das Einkommenssteuergesetz mit Nummer 193, das am 31.12.1960 vom Parlament verabschiedet wurde und das Körperschaftssteuergesetz mit Nummer 5520, verabschiedet am 13.06.2006. Wie vorher erklärt, gibt es auch innerhalb dieser Gesetze bestimmte Regelungen über die steuerrechtliche Behandlung der F&E Aufwendungen, die im Rahmen von Befreiungen von den KESTG oder KStG und Abzügen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden sollen. Die die Forschungs- und Entwicklung betreffenden Voraussetzungen und Anwendungen werden in diesen Gesetzen unter den Titeln „sonstige Abzüge“ erläutert. Eine andere gesetzliche Regelung, die wieder im Hinblick auf die steuerrechtlichen Anwendung beachtet werden muss, ist das „*Gesetz über Förderung der F&E Aktivitäten mit dem Nummer 5746*“, das am 01.04.2008 in Kraft trat und das „*Gesetz Nummer 4691 vom 26.06.2001 über die Technologieentwicklungsgebiete*“. Diese vier Gesetze überschneiden sich in Bezug auf die steuerrechtlichen Befreiungen oder Abzüge bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage und Anwendung der Fördermaßnahmen über die Technologieentwicklung.

Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im TESTG: Im ESTG wird es vorgeschrieben, dass die alle Aufwendungen der Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten, die zur Entwicklung der neuen Technologie oder Untersuchung des Wissens durchgeführt werden und innerhalb der Abrechnungsperiode anfallen, von den Einkünften der Einkommensteuerpflichtigen abgezogen werden können (100 % der gesamten F&E Aufwendungen).

¹⁹⁶ Vgl., Ersen, Ç., a.a.O., S. 108 – 114.

Für sonstige Aufwendungen, die sich nicht direkt auf die F&E beziehen und die Abschreibungsaufwendungen über Anlagevermögen, die nicht während der F&E verwendet werden, gelten diese F&E Abzüge nicht¹⁹⁷.

Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im TKStG: Im KStG unter dem Titel „sonstige Abzüge“ werden in drei Arten von Abzügen, *F&E Abzüge, Sponsoring Ausgaben und Spende bzw. Förderungen*, geregelt. Die Aufwendungen, die direkt dies Sachverhalte betreffen, können von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage abgezogen werden¹⁹⁸.

Im Vergleich zum TESTG wird der Begriff „Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten“ in diesem Gesetz ausführlich mit Beispielen mit deren nötigen Voraussetzungen und Grenzen der F&E erläutert. Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten sind demnach die Untersuchungen zur Entwicklung neuen Wissens und neuer Technologie oder Herstellung neuer Produkte, Werkstoffe, Software, Systeme und Dienstleistungen mit vorhandenem Wissen¹⁹⁹. Ein Projekt, das mit seinem Prozess, Zeitraum, den erforderlichen Ressourcen, speziellen Bedingungen, dem rechtlichen und unternehmerischen Rahmen zu identifizieren ist, kann als F&E Projekt bezeichnet werden²⁰⁰.

Wie vorher erwähnt wurde, müssen sich diese F&E Aktivitäten nach bestimmten Zielen richten. Diese sind;²⁰¹

- Vermeidung der Ungewissheit bei technischen oder wissenschaftlichen Sachverhalten.
- Herstellung oder Erstellung neuer Technologie oder Produkte.
- Softwarebezogene Aktivitäten zur Entwicklung eines neuen Designs.

¹⁹⁷ Vgl., TESTG Nr. 193 Abs. 89, Absatz 9.

¹⁹⁸ Vgl., TKStG Nr. 5520 Abs. 10.1.

¹⁹⁹ Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.

²⁰⁰ Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.1.

²⁰¹ Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.2.

- Untersuchung neuer Softwaresysteme oder – prozesse.
- Untersuchungen neuer Techniken zur Entwicklung vorhandener Produkte, Senkung der Produktionskosten oder Erhöhung der Produktqualität sowie des Produktstandards.

Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen bestehen aus Einzel- und Gemeinkosten, Lohnkosten, Finanzierungskosten, Abschreibungen und Steuern. Nach dem TKStG. kann ein 100 % - Anteil dieser Aufwendungen von der Steuerbemessungsgrundlage der Körperschaften abgezogen werden²⁰². Unternehmen, die diese Aufwendungen abziehen werden, müssen allerdings nach TKStG Nr. 5520 ihre F&E Projekte ausführlich dokumentieren und diese Projekte vom TÜBİTAK bestätigen lassen²⁰³. Auf anderer Seite werden für die Bilanzierung der F&E Aufwendungen in diesem Gesetz als Einheit angeführt, während die angefallenen Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Vergleich zum TMS oder IAS getrennt zu aktivieren sind, falls sie sich auf die Erstellung eines immateriellen Vermögenswerts richten. Aber die Aufwendungen, die nicht für Erstellung der immateriellen Werte angefallen oder nach dem TStVG. nicht aktivierbare Aufwendungen sind, sind als erfolgswirksam zu erfassen²⁰⁴.

Wie oben dargelegt werden nach dem TKStG Nr. 5520 die F&E Aufwendungen im Vergleich zum IAS oder TMS nicht voneinander unabhängig bilanziert. Im TKStG Nr. 5520 wird die Zielsetzung der Aktivitäten zur Erstellung immaterieller Vermögenswerte vorausgesetzt. Trotzdem durch die F&E Aktivitäten wirtschaftlicher künftiger Nutzen nicht sichergestellt werden kann, verpflichtet der Gesetzgeber die Unternehmen zur Aktivierung der F&E Aufwendungen²⁰⁵. Diese Anwendung kann direkt mit der finanzwirtschaftlichen Sicht des Finanzministeriums begründet werden. Um die Steuereinnahmen zu erhöhen und Steuerverluste zu

²⁰² Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.1 und 10.2.5.

²⁰³ Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.9.

²⁰⁴ Vgl., TKStG Nr. 5520, Abs. 10.2.6.

²⁰⁵ Vgl., Öğredik, G.; „AR - GE Harcamalarının Gider veya Maliyet Olarak Muhasebeleştirileceği Dönem“ (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/guray/001/>, Zugriff:15.06.2009)

vermeiden, hat der Gesetzgeber zusätzlich zur Aktivierungspflicht der F&E Aufwendungen auch die zwei Begriffe Forschung und Entwicklung enger als andere Rechnungslegungsvorschriften definiert²⁰⁶.

Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Gesetz Nr. 5746: Mit diesem Gesetz wird angestrebt, F&E Zentren, F&E Projekte, Kooperationsprojekte des Wettbewerb und mit Kapital für das Technoentrepreneurship finanziell zu unterstützen. F&E Zentren, Kooperationsprojekte des Wettberwerbs und Kapital für Technoentrepreneurship sind die in der Türkei mit diesem Gesetz neu eingeführten Begriffe²⁰⁷. Diese Unterstützung beinhaltet die Förderungen wie;

- F&E Abzüge
- Quellenabzug von der Einkommenssteuer
- Sozialversicherungspremienunterstützung
- Befreiungen von der Stempelsteuer
- Finanzielle Unterstützung durch Kapital für Technoentrepreneurship

Nach den „F&E Abzügen“ können die Technologiezentrumunternehmen, F&E Zentren, Projekte, die von der Öffentlichkeit durchgeführt werden, Unternehmen, die Nutzen aus Kapital für Technoentrepreneurship ziehen, und Unternehmen, innerhalb derer die in F&E Abteilungen arbeitende Arbeitnehmerzahl höher als 500 ist, bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nach dem TESTG Nr. 193 Abs. 89 und TKStG Nr. 5520 100 % der F&E Aufwendungen abziehen. Diese Aufwendungen sollen auch nach dem TStVG. Nr. 213 unter Voraussetzung der Aktivierung abgeschrieben werden. Die Abschreibungszeit beginnt mit der Fertigstellung des

²⁰⁶ Vgl., Sönmez, F.; „Türkiye Muhasebe Standardı: Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri“, Vergi Dünyası, Sayı 264, Ağustos 2003, S. 193.

²⁰⁷ Vgl., Kurdoğlu, Sefer, F.; „Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi“, Vergi Sorunları, Sayı 241, Ekim 2008, S.30.

immateriellen Werts. Falls kein immaterieller Vermögenswert entsteht, können diese Beträge direkt als Aufwand erfasst werden²⁰⁸.

Die bei „F&E Abzüge“ erwähnten Unternehmen sind ebenfalls von der Stempelsteuer befreit. Die Einkünfte der Arbeitnehmer, die bei den soeben erwähnten Unternehmen arbeiten, werden auch von der Einkommenssteuer 90 % oder 80 % je nach Ausbildungsgrad befreit. F&E Aufwendungen der Unternehmen, die in Kooperationsprojekten der Wettbewerber zusammenarbeiten, werden auch im Rahmen der „F&E Abzüge“ behandelt und können zu 100 % von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden. Die finanzielle Unterstützung durch Kapital für Technoentrepreneurship ist eine andere Förderung, die für F&E Projekte der Universitäten oder TÜBİTAK gelten²⁰⁹.

Nach diesen Fördermaßnahmen ist es klar zu verdeutlichen, dass Unternehmen, die F&E Projekte führen, aus unternehmerischer Sicht vorteilhaft sind. Jedoch können auf anderer Seite die Unternehmen zu erstellende immaterielle Werte nicht während der Durchführung des F&E Projekts, sondern erst nach dessen Fertigstellung abschreiben. Diese zeitliche Abgrenzung ist aus unternehmerischer Sicht nachteilig²¹⁰.

Ein weiterer wichtiger Punkt ist die mangelnde Identifikation der F&E Projekte und Abzüge. F&E Projekte und die betreffenden Abzüge werden innerhalb des Gesetzes so oberflächlich erklärt, dass der Bilanzierende bei der Anwendung der Fördermaßnahmen keine exakte Information über die Bilanzierung der F&E Aufwendungen oder deren Bewertungsverfahren erhält. Diese Ungewissheit kann auch bei der Folgebewertung immaterieller Vermögenswerte und deren steuerrechtlicher Behandlung in den kommenden Jahren Probleme verursachen. In dem Gesetz wird zudem auch die Frage, unter welchen Voraussetzungen die F&E Aufwendungen als immaterielle Werte aktiviert werden, nicht beantwortet.²¹¹ Letztlich kann jedoch

²⁰⁸ Vgl., Gesetz Nr. 5746 Absatz 2.

²⁰⁹ Vgl., Gesetz Nr. 5746 Absatz 3.

²¹⁰ Vgl., Teşken, Ö.; „AR - GE Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi“, Vergi Sorunları, Sayı 236, Mayıs 2008, S. 164.

²¹¹ Vgl., Kurdoğlu, Sefer, F., a.a.O., S. 44.

zusammenfassende beurteilt werden, dass dieses Gesetz eine Erfüllungsfunktion zum TESTG Nr. 193 und TKStG Nr. 5520 hat.

Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten im Rahmen des Gesetzes Nr. 469: Im Rahmen des Gesetzes werden die Körperschafts- und Einkommenssteuerbefreiungen geregelt. „In Technoparks existieren unterschiedliche Steuervergünstigungen für die Arbeitnehmer, Arbeitgeber und die Verwaltungsunternehmen von Technoparks. Die Einkünfte der Verwaltungsunternehmen von Technoparks sind bis zum 31.12.2013 von der Körperschaftssteuer befreit²¹².“ Für die Steuerbefreiung der Einkünfte der in Technoparks tätigen Einkommen- und Körperschaftssteuerpflichtigen werden zwei Voraussetzungen eingesetzt²¹³.

- Die Einkünfte sollen für die Tätigkeiten innerhalb des Technoparks erworben werden.
- Die Tätigkeiten der Unternehmen sollen im Bereich Software, F&E durchgeführt werden.

²¹² Sağmanlı, M.; „Fördermaßnahmen für ausländische direkt Investitionen in der Türkei“, S. 173 - 188, in: Pernsteiner, Helmut / Sumer Haluk (Hrsg), „Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets“, Linz: Linde Verlag, 2008, S. 180.

²¹³ Vgl., Körperschaftsteuererlass Nr. 6 vom 15.03.2004, Absatz 3.

6. GEGENÜBERSTELLUNG VERSCHIEDENER BILANZANSÄTZE FÜR F&E AUFWENDUNGEN

Die Fragestellung, nach welchen Merkmalen die F&E Aktivitäten voneinander getrennt beurteilt werden können und wie die F&E Aufwendungen nach verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften bzw. US – GAAP, IAS/IFRS und türkischen Rechnungslegungsvorschriften bilanziell abgebildet werden, wurde in den vorherigen Kapitel ausführlich erläutert.

In diesem Kapitel werden die unterschiedlichen Bilanzierungs- und Bewertungskonzeptionen anhand der Zahlenbeispiele miteinander gegenüberstellt. Bei dieser Gegenüberstellung werden zwei branchenspezifische Zahlenbeispiele entworfen, denn die Bilanzierungsunterschiede zwischen dem amerikanischen Rechnungslegungssystem und dem IAS/IFRS sowie türkischen Rechnungslegungsvorschriften sind näher zu betrachten. Als Beispiel sind Beispiele aus der Pharma- und Softwarebranche ausgewählt.

6.1. Zahlenbeispiel über die Bilanzierung softwarebezogener F&E Aufwendungen

Das international tätige und an der amerikanischen Börse notierte Unternehmen Security AG verfügt über einen immateriellen Vermögenswert. Dabei handelt es sich um ein professionelles Programm „Fingerabdrücke Leser“, welches geeignet ist, Fingerabdrücke zu erkennen und zur Kontrolle in einer Datenbank abzuspeichern.

Mit diesem Programm wurde es versucht, die Fingerabdrücke mit Anzeige der Fingerabdrücke – ID und der Qualität des Scans erkannt zu werden. Am 01.04.2003 hatte Security AG die Absicht dieses Programms zu entwickeln. Marktanalysen zeigten, dass ein Markt für dieses spezielle Programm vorhanden war. Die technische Realisierbarkeit des Programms war zu vermuten, lässt sich nicht nachhaltig beweisen. Mit dem Entstehungsprozess dieses Programms wurde am 01.06.2003 begonnen. Am 01.01.2004 könnte die technische Realisierbarkeit des Programms nachgewiesen werden. Am 01.06.2004 war dieses Softwareprogramm betriebsbereit und am 01.

01.2005 könnte dieses Programms vermarktet werden. Die Phasenschritte des Softwarelebenszyklus wurden wie folgend dargestellt.



Abbildung 20: Phasenschritte der Erstellung des Programms „Fingerabdrücke Leser“

(Quelle: <http://usa.zksoftware.com/german/index.asp>, Zugriff: 15.06.2009)

Die während der Phasen des Entstehungsprozesses angefallenen Zahlungen oder Ausgaben waren;

- *Problemanalyse:* 5.000 GE
- *Konzepterstellung:* 15.000 GE
- *Erstellung des groben Programmdesigns:* 15.000 GE
- *Erstellung des detaillierten Programmdesigns:* 20.000 GE
- *Softwarekonfiguration und Kodierung:* 35.000 GE
- *Testen und Erstellung des Prototyps:* 25.000 GE

- *Dokumentation:* 10.000 GE
- *Erstellung von Schulungsmaterial:* 5.000 GE
- *Verpacken:* 5.000 GE
- *Wartung des Masterprogramms:* 10.000 GE
- *Kundebetreuung und Marktreife des Programms:* 5.000 GE

Die Bilanzierung der F&E Aufwendungen tabellarisch dargestellt.

Lösung: Am Anfang sollen die einzelnen F&E Aktivitäten anhand des Softwarelebenszyklus abgegrenzt werden und es soll ableitend von diesen Phasenschritten entschieden werden, welche Vorschriften anzunehmen sind. Die zusammenfassende Form der Phasenschritte und betreffenden Vorschriften sind wie folgt darzustellen.

Tabelle 1: Bilanzielle Abbildung der softwarebezogenen F&E Aufwendungen nach verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften

Datum	Phasenschritte	Aufw.	SFAS 2	SFAS 86	SOP 98 - 1	IAS 38 bzw. TMS 38	TEKR
01.04.03	Problemanalyse	5.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
01.06.03	Konzepterstellung	15.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
	Grob Design	15.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
	Detail Design	20.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
01.01.04	Konfiguration	35.000	Aufwand	Aktivierung	Aktivierung	Aktivierung	Wahlrecht
	Testen /Ers. Prototyp	25.000	Aufwand	Aktivierung	Aktivierung	Aktivierung	Wahlrecht
	Dokumentation	10.000	Aufwand	Aktiv. in UV	Aufwand	Aktivierung	Wahlrecht
	Erst. Schulungsm.	5.000	Aufwand	Aktiv. in UV	Aufwand	Aktivierung	Wahlrecht
01.06.04	Verpacken	5.000	Aufwand	Aktiv. in UV	Aufwand	Aufwand	Aufwand
	Wartung	10.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand
	Kundenbetreuung	5.000	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand	Aufwand

Bilanzierung nach SFAS 2:

Nach dem SFAS 2 sind die angefallenen Aufwendungen bezüglich der F&E Aktivitäten periodengerecht erfolgswirksam zu erfassen. Bei diesem Beispiel handelt es sich um die Erstellung eines Softwareprogramms, deswegen ist dieser Standard nicht anzunehmen.

Bilanzierung nach SFAS 86:

Security AG ist ein Dienstleistungsunternehmen, dessen Haupttätigkeit Sicherheitsdienst ist. Aber in diesem Beispiel hat dieses Unternehmen entschieden, im Jahr 2004 ein Sicherheitsprogramm zur Vermarktung unter dem Titel „Fingerabdrücke Leser“ zu erstellen. Mit dieser Absicht ist es klar zu verdeutlichen, dass die F&E Aktivitäten bezüglich des Sicherheitsdiensts im Rahmen des SFAS 86 bilanziell behandelt werden sollen.

Wegen des nicht Vorhandensein der technischen Durchführbarkeit des Programms bis zum 01.01.2004, sind die alle angefallenen Aufwendungen in Höhe von 55.000 GE erfolgswirksam zu erfassen und am Ende des Jahres mit den Erträgen gegenüberzustellen.

Am Anfang des Jahres 2004 wurde es erwähnt, dass die technische Durchführbarkeit der Programmerstellung nachgewiesen werden könnte. Deshalb sind die während der Phasen; Softwarekonfiguration und Kodierung sowie Testen und Erstellung des Prototyps angefallenen Aufwendungen in Höhe von 60.000 GE als Herstellkosten des Programms „Fingerabdrücke Leser“ aktivierungspflichtig. In diesem Jahr kommt die Frage zur Aussage; wann die aktivierten Herstellkosten abzuschreiben sind oder wie die Folgebewertung dieser aktivierten Entwicklungsaufwendungen folgt.

Nach dem SFAS 86 beginnt der Abschreibungszeitraum des Softwareprogramms mit der Erreichung der Marktreife. Demnach ist dieser Vermögenswert am 01.01.2005 abzuschreiben. Die nach den Markt- und Technologiebedingungen geschätzte Nutzungsdauer ist als 5 Jahre anzunehmen. Wenn die Abschreibungsdauer sicher geschätzt werden kann, ist nach SFAS 86 das lineare Abschreibungsverfahren anzuwenden.

Herstellkosten des Programms: 60.000 GE

Nutzungsdauer: 5 Jahre

Jährlicher Abschreibungsbetrag: 12.000 GE

Am Ende des Jahres 2005 soll dieses Programm mit dem Wert 40.000 GE bilanziell ausgewiesen werden. Wenn es nach 2005 kommenden Jahre zu einer Wertänderung dieses Programms kommt, soll dann ausgehend von dem Ansatz des „Fair Presentation“ des US – GAAP sowie Relevanz der Informationsvermittlung auf dieses Programm einen Wertminderungstest durchgeführt werden.

Im Gegensatz zur Aktivierung der Aufwendungen, die bei der Kodierungs- und Testphasen anfallen, wird es im SFAS 86 vorgelegt, dass nach der Erstellung des Prototyps angefallenen Aufwendungen bis zur Wartungsphase unter den Vorräte (im Umlaufvermögen) auszuweisen sind. Die in diesen Phasen angefallenen Aufwendungen werden unter Vorräte in Höhe von 20.000 GE ausgewiesen. Bei der Wartungs- und Kundenbetreuungsphasen angefallenen Aufwendungen sind als Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten vorzunehmen und in Höhe von 15.000 GE als periodengerechte Aufwendungen zu erfassen.

Bilanzierung nach SOP 98 – 1:

Wenn das Softwareprogramm „Fingerabdrücke Leser“ für Eigennutzung erstellt wird, ist dann die Bilanzierung nach SOP 98 - 1 behandeln. Nach dem SOP 98 – 1 wird die bilanzielle Behandlung der F&E Aufwendungen anhand der Phasenschritte des Softwarelebenszyklus, die wieder im SOP 98 – 1 ausführlich erklärt werden, durchgeführt. Die angefallenen Aufwendungen sind;

Projektvorbereitungsphase: 55.000 GE

- Problemanalyse: 5.000 GE
- Konzepterstellung: 15.000 GE
- Erstellung des groben Designs: 15.000 GE
- Erstellung des detaillierten Designs: 20.000 GE

Applikationsphase: 60.000 GE

- Softwarekonfiguration: 35.000 GE
- Testen und Erstellung des Prototyps: 25.000 GE

Wartungsphase: 35.000 GE

- Dokumentation: 10.000 GE
- Erstellung von Schulungsmaterial: 5.000 GE
- Verpacken, Wartung und Kundenbetreuung: 20.000 GE

Gemäß SOP 98 – 1 sind die Aufwendungen, die innerhalb der Projektvorbereitungsphase anfallen, in Höhe von 55.000 GE erfolgswirksam zu erfassen.

Im Gegensatz dazu sind die innerhalb der Applikationsphase angefallenen Aufwendungen aktivierbar, deshalb soll dieses Programm im Jahre 2004 als einen immateriellen Vermögenswert mit den Herstellkosten in Höhe von 60.000 GE ausgewiesen werden. Unterschiedlich vom SFAS 86 beginnt der Abschreibungszeitraum der aktivierten Softwareprodukte für Eigennutzung mit der Betriebsbereitschaft des Programms, sodass soll dieser Vermögenswert nach ihrer geschätzten Nutzungsdauer ab 2004 linear abgeschrieben werden.

Herstellkosten des Programms: 60.000 GE

Nutzungsdauer des Programms: 5 Jahre

Jährlicher Abschreibungsbetrag im 2004: 12.000 GE.

Restwert des Programms im 2004: 48.000 GE

Auf der anderen Seite betragen die Aufwendungen, die während der Wartungsphase anfallen, 35.000 GE und sie sind wieder als periodengerechter Aufwand der Abrechnungsperiode 2004 zu bewerten.

Bilanzierung nach IAS 38 bzw. TMS 38:

Im Hinblick auf IAS 38 bzw. TMS 38 ist die Bilanzierung der F&E Aufwendungen von bestimmten Ansatzkriterien abhängig. (Siehe Abb. 13)

Die im Jahre 2003 angefallenen Aufwendungen welche die abstrakten als auch konkreten Ansatzkriterien nicht erfüllen, dürfen erfolgswirksam erfasst werden. Auf der

anderen Seite gehören auch diese Aufwendungen zur Forschungsphase des selbsterstellten Softwareprogramms. Diese erfolgswirksam zu erfassenden Aufwendungen betragen 55.000 GE. Obwohl nach dem Beispiel die Entwicklungsphase am 01.06.2003 beginnt, dürfen die Aufwendungen, innerhalb des Zeitraums 01.06.2003 – 01.01.2004 anfallen, aufgrund der Mangel an Erreichung des Zeitpunkts „technische Realisierbarkeit“ nicht aktiviert werden. Aber die Aufwendungen, die nach 01.01.2004 angefallen sind, können bis zum 01.06.2007 aktiviert werden. Im Gegensatz zum SFAS 86 und SOP 98 – 1 sind auch die Aufwendungen, die zur Dokumentation- und Schulungsaktivitäten gehören, nach IAS 38 bzw. TMS 38 zu aktivieren, denn sie können im Rahmen der Entwicklungsphase vom Bilanzierenden angenommen werden.

Herstellkosten des selbsterstellten Softwareprogramms: 75.000 GE

- Softwarekonfiguration und Kodierung: 35.000 GE
- Testen und Erstellung des Prototyps: 25.000 GE
- Dokumentation: 10.000 GE
- Erstellung von Schulungsmaterial: 5.000 GE

Erstbewertung folgt mit den Herstellkosten insgesamt in Höhe von 75.000 GE.

Geschätzte Nutzungsdauer: 5 Jahre

Gemäß IAS 38 bzw. TMS 38 Abs. 97 beginnt die Abschreibung, sobald der Vermögenswert verwendet werden kann, d.h. wenn er sich an seinem Standort und in dem vom Management beabsichtigten betriebsbereiten Zustand befindet. In diesem Beispiel wurde es vorher erklärt, dass Zeitpunkt der Betriebsbereitschaft „01.06.2004“ ist, deshalb beginnt die Abschreibung dieses Programms mit dem Zeitpunkt 01.06.2004.

Jährlicher Abschreibungsbetrag: 15.000 GE

Am Ende des 2004 ist der Restbuchwert des Programms 60.000 GE.

Bei der Folgebewertung hat Security AG eines Wahlrecht. Dieses Wahlrecht besteht aus „Anschaffungskostenmodell“ und „Neubewertungsmodell“. Es wird angenommen, dass in diesem Beispiel Neubewertungsmodell angewandt wird. Der Abschreibungsbetrag wird am Anfang des Jahres 2005 in Höhe von 15.000 GE berechnet und als Abschreibungsaufwand gebucht. Der Restbuchwert des Programms

beträgt im Jahre 2005 45.000 GE. Aber am Ende des Jahres 2005 wurde es beobachtet, dass aufgrund der starken Wettbewerbsschwankungen der beizulegende Wert des Programms in Höhe von 63.000 GE festgelegt wird. Unter Berücksichtigung des Neubewertungsmodells ist die Neubewertungsrücklage zu bilden.

Im Jahre 2006 beträgt der Restbuchwert des Programms 63.000 GE. Restnutzungsdauer ist 3 Jahre und Abschreibungsbetrag für 2006 wird in Höhe von 21.000 GE ermittelt.

Am Ende des Jahres 2007 wird es festgelegt, dass es eine Wertminderung für dieses Programm durchgeführt werden soll. Der Nettoveräußerungswert des Programms wird in Höhe von 12.000 eingeschätzt.

Die Aufwendungen, die aufgrund der Wartung- und Kundebetreuungsaktivitäten anfallen, sind erfolgswirksam zu erfassen. Sie gehören zu den Vertriebs- und Verwaltungsgemeinkosten des Programms.

Bilanzierung nach TEKR :

Nach dem Erlass; „Allgemeine Regelung zur Anwendung des Buchhaltungssystems (TEKR)“ wurden die F&E Aufwendungen innerhalb des türkischen Einheitskontenrahmenplans sowohl unter dem immaterielle Vermögenswerte mit dem Konten „263 - Ausgaben für Forschung und Entwicklung“, als auch unter den Kontenklassen 7 und 6 mit den Konten; „630 – Aufwand für Forschung und Entwicklung“ und „750 – Forschungs- und Entwicklungskosten“ eingesetzt. Dieser Erlass ermöglicht die Aktivierung oder Zurechnung der F&E Aufwendungen aber es gibt keine deutlichen Erklärungen, wann oder unter welchen Bedingungen sie als Aufwand oder als einen Vermögenswert auszuweisen sind. Deshalb kann Security AG den Aktivierungszeitpunkt nach eigenem Nutzen selbst festlegen. Aufgrund dass es auch im TEKR keine Aussage über das Anfangsdatum der Abschreibung der aktivierten Herstellkosten gibt, kann dieser Zeitpunkt auch von Security AG selbst eingeschätzt werden. Aber die aktivierten Herstellkosten sollen in 5 Jahren abgeschrieben werden.

Steuerrechtliche Behandlung:

Security AG hat ein neues Programm erstellt, aber in diesem Beispiel wurde angenommen, dass diese Anstrengungen zur Erstellung dieser Art des Programms nicht von TÜBITAK akzeptiert würden. TÜBITAK hat entschieden, wenn die Anstrengungen des Unternehmens nicht auf Schaffung neues Wissens intensivieren, können diese Aktivitäten nicht als F&E wahrgenommen werden. Deshalb in Anlehnung an TKStG Nr. 5520 und Gesetz Nr. 5746 kann Security AG diese F&E Aufwendungen nicht von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen.

6.2. Zahlenbeispiel über die Bilanzierung der pharmazeutischen F&E Aufwendungen

Seit 2004 führt Medikament AG einer neuer Arzneimittelforschung durch und sie entwickelt an ein neues Arzneimittel welches nach Fertigstellung in die Produktion gehen soll. Während im Jahre 2004 zunächst reine Grundlagen- und Wirkstoffforschung auf Basis der Krankheit betrieben wurde, befindet sich Medikament AG im Jahre 2004 bereits in der Entwicklungsphase. Allerdings ist erst Ende 2004 hinreichend wahrscheinlich, dass die Entwicklung des neuen Arzneimittels technisch realisierbar ist. Die anderen Anforderungen wie Sicherung der erforderlichen Ressourcen oder Unternehmensabsicht zur Herstellung dieses Arzneimittels werden auch erfüllt. Aber während der Phase 3 wird es festgelegt, dass Entwicklung dieses Arzneimittels unmöglich ist.

Während dieser Phasen angefallenen Kosten sind:

- *Grundlagen- und Wirkstoffforschung:* Materialkosten in Höhe von 150.000 GE und Personalkosten in Höhe von 100.000 GE,
- *Target Suche:* Personalkosten in Höhe von 50.000 GE
- *Screening und Synthesen:* Materialkosten in Höhe von 75.000 GE
- *Biochemische Tests und Optimierung:* Laborkosten in Höhe von 100.000 GE, Personalkosten in Höhe von 100.000 und Fertigungsgemeinkosten in Höhe von 75.000 GE
- *Klinische Studien:* in Phase 1 Fertigungs- und Materialeinzelkosten in Höhe von 100.000, in Phase 2 Personalkosten und Laborkosten in Höhe von 250.000 GE, Fertigungsgemeinkosten in Höhe von 150.000 GE

Der Entstehungsprozess dieses neuen Arzneimittels wird wie folgend angegeben²¹⁴.

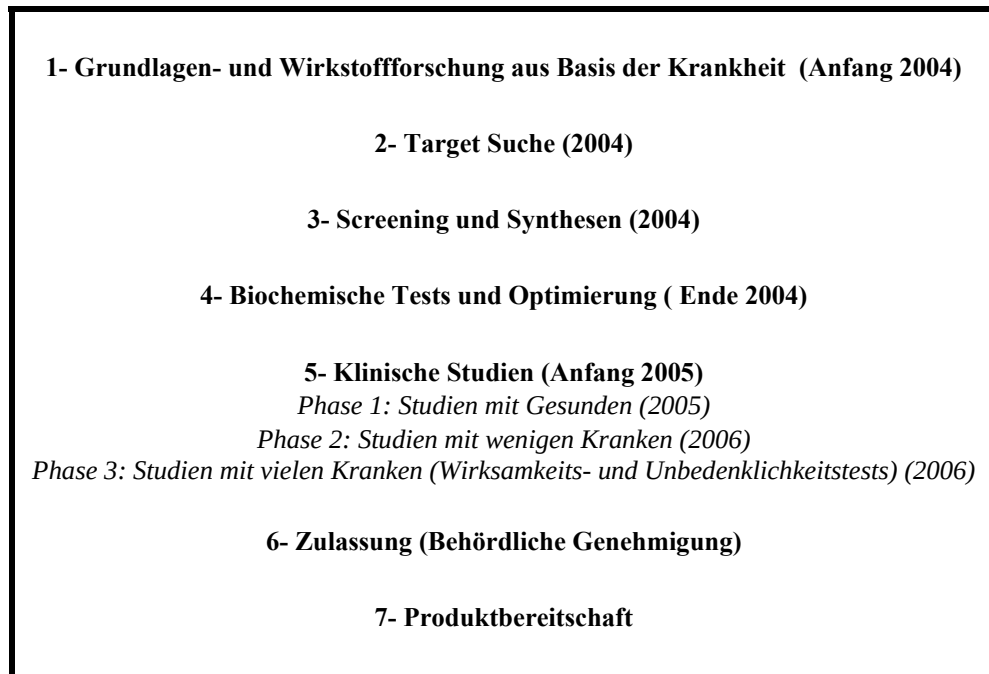


Abbildung 21: Entstehungsprozess der Herstellung eines Arzneimittels

Unten ist die bilanzielle Beurteilung nach den verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften dargestellt.

Gemäß SFAS 2 sind die alle F&E Aufwendungen periodengerecht erfolgswirksam zu erfassen. Die innerhalb der Jahren 2004, 2005 und 2006 angefallenen Aufwendungen betragen in Höhe von 650.000 GE, 100.000 GE und 400.000 GE.

Gemäß IAS bzw. TMS sind die angefallenen Aufwendungen unter Berücksichtigung der betreffenden Forschungs- und Entwicklungsphasen bilanziell zu beurteilen. Die technische Realisierbarkeit der Herstellung des Arzneimittels wird am Ende des Jahres 2004 nachgewiesen, betragen die aktivierungspflichtigen Aufwendungen in Höhe von 350.000. Im Jahre 2005 können wieder die in der Phase angefallenen Aufwendungen in Höhe von 100.000 GE und im Jahre 2006 in Höhe von 250.000 GE aktiviert werden. Aber wegen der Unmöglichkeit der Herstellung dieses

²¹⁴ Vgl., Specht, G. / Beckmann, C.; „F&E Management“, Stuttgart: Schäffer Poeschel, 1996, S. 310.

Arzneimittels am Ende des Jahres 2006 können die Aufwendungen, die in der Phase 3 angefallen sind, nicht aktiviert werden, sondern sie sind erfolgswirksam zu erfassen. Es gibt hier einen Ausnahmefall. Da die Herstellung dieses Arzneimittels im Jahre 2006 unmöglich geworden ist, sind auch die aktivierten Entwicklungsaufwendungen im Jahre 2006 nicht unter immateriellen Vermögenswert zu aktivieren, sondern sie sind erfolgswirksam zu erfassen. Am Ende des Jahres 2006 sind alle aktivierten Aufwendungen gemäß IAS bzw. TMS Abs. 113 auszubuchen. Der Betrag dieser Ausbuchung ist erfolgswirksam zu erfassen.

Tabelle 2: Bilanzielle Abbildung der pharmazeutischen F&E Aufwendungen nach verschiedenen Rechnungslegungsvorschriften

Datum	Phasen	Aufw. in GE	SFAS 2	IAS 38 bzw. TMS 38	TEKR
2004	Wirkstoffforschung	250.000	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
2004	Target Suche	50.000	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
2004	Screening und Synthesen	75.000	Aufwand	Aktivierung	Wahlrecht
2004	Biochemische Tests und Opt.	275.000	Aufwand	Aktivierung	Wahlrecht
	Klinische Studien	500.000			
2005	Phase 1	100.000	Aufwand	Aktivierung	Wahlrecht
2006	Phase 2	250.000	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
2006	Phase 3	150.000	Aufwand	Aufwand	Wahlrecht
	Zulassung	-			
	Produktbereitschaft	-			

Im Falle, dass dieses Unternehmen in der Türkei börsennotiert ist und dann sind die jährlichen bilanziellen Abbildungen wie folgend zu behandeln.

im Jahre 2004:

F&E Aufwendungen: 300.000 GE.

Herstellkosten des Arzneimittels: 350.000 GE

im Jahre 2005:

Herstellkosten des Arzneimittels: 450.000 GE

Im 2006:

Herstellkosten am Anfang des Jahres: 700.000 GE

Am Ende des Jahres erfolgswirksame Erfassung: 850.000 GE.

Weil dieses Arzneimittel nicht Produktbereitschaft erreichen kann, könnte auch keine Abschreibung auf die Herstellkosten durchgeführt werden.

Obwohl es für dieses Unternehmen während der Jahren 2004 und 2005 aus unternehmerischer Sicht vorteilhaftig ist, können sie die aktivierten Beträge aufgrund des Verbotes der Abschreibung bei der Durchführung des Projekts nicht abschreiben.

7. SCHLUSSFOLGERUNG

Das Ziel der Arbeit war die Rahmenkonzepte für die Bilanzierung der F&E Aufwendungen aus der US – GAAP, IAS/IFRS und türkischen Rechnungslegungsvorschriften zu analysieren und miteinander zu vergleichen. Dabei zeigten sich insbesondere bei technologieintensiver Unternehmen in vielen, zentralen und erfolgskritischen Bereichen der Rechnungslegungsprobleme bei der Abgrenzung der F&E Aufwendungen, den kritischen Beurteilung „technische Realisierbarkeit bzw. Durchführbarkeit“ und der Aktivierungskonzeption der Entwicklungsaufwendungen.

Bei der Rechnungslegung der Unternehmen soll der Rechnungsleger eine wirklichkeitsnahe und transparente Informationsversorgung den Interessengruppen gewährleisten, aber auf der anderen Seite beruhen die nationalen und internationalen Rechnungslegungssysteme vor allem auf deren unterschiedlicher Gewichtung der Bilanzierungszwecke. FASB und IASB haben als Rechnungslegungszweck „Offenlegung der entscheidungsrelevanten Informationen“ zur Verfügung gestellt. Nach der türkischen Rechnungslegungsvorschriften sieht es so aus, dass HGB klassischerweise auf Kapitalerhaltung basiert, aber im Gegensatz dazu beruhen der zur Annäherung des HGB an IAS/IFRS entwickelte HGB - Entwurf sowie für die börsennotierten Unternehmen geltenden Vorschriften TFRS/TMS auf Investorenschutz beruhen.

Die Bilanzierungsfrage von F&E Aufwendungen wird sowohl aus internationaler als auch nationaler Sicht unterschiedlich beantwortet. Während die Bilanzierungsstandards des FASB starker als die Bilanzierungsstandards des IASB ist, IASB „Relevanz“ der Rechnungslegungsinformationen über die technologieintensiven Unternehmen als „Verlässlichkeit dieser Informationen“ im Vordergrund stellt. Im US - GAAP unterliegen für die F&E Aufwendungen einem Aktivierungsverbot. Diese Art des Bilanzierungskonzepts wurde vom FASB mit den Begriffen Unsicherheit und Ungewissheit des wirtschaftlichen künftigen Nutzens, die aus der F&E Aktivitäten ermittelt werden, begründet. Aber im Gegensatz dazu werden diese Aufwendungen im IAS 38 als ein Teil der selbsterstellten immateriellen Vermögenswerte ausführlicher als im US – GAAP geregelt. Die Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten werden vor der

Bilanzierung nach ihrem Wesen abgegrenzt und sie werden gemäß dieser Abgrenzungen bilanziell behandelt. Der Ausnahmefall beim US – GAAP liegt bei der Bilanzierung der softwarebezogenen Aufwendungen. Aus unternehmerischer Sicht sieht die erfolgswirksame Erfassung der F&E Aufwendungen nach SFAS 2 vorteilhaft aus, dass durch die Investitionen in Forschung und Entwicklung das zu versteuernde Periodenergebnis gemindert wird und dadurch ein unangemessen hoher Kapitalabfluss in Bezug mit der Gewinnausschüttung verhindert wird. Aber, diese Behandlung ist aus der Sicht der Softwareunternehmen nachteilig. Es wurde mit vielen wissenschaftlichen Studien entdeckt, dass erfolgswirksame Erfassung der F&E Aufwendungen den Zufluss des Cash Flow der Softwareunternehmen einschränken, asymmetrische Informationsvermittlung über die Rechnungslegung der Softwareunternehmen verursachen, ein Hemmnis vor der Beurteilung der künftigen Lage des Unternehmens zur Verfügung stellen²¹⁵. Zur Bewältigung dieses Hemmnis wurde spezieller Standard für softwarebezogene Aufwendungen verabschiedet und die Bilanzierung der Entwicklungsaufwendungen an die Voraussetzung der Erreichung der technischen Durchführbarkeit bzw. Realisierbarkeit angeknüpft. Dieses Kriterium gilt auch für die Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen im IAS 38 bzw. TMS 38. Aber dieses Kriterium der technischen Realisierbarkeit verursacht großen Ermessensspielraum, Anwendungsfreiheit und Probleme bei der Beurteilung der tatsächlichen Lage der Unternehmen, denn die Nachprüfbarkeit kann nicht konkret gewährleistet werden. Während im US – GAAP verschiedenartige F& E Aktivitäten für die Softwareerstellung angegeben werden und abgegrenzt, gibt es beim IAS 38 keine konkrete Abgrenzung dieser Aktivitäten. Diese Abgrenzungsschwierigkeiten erfordern naturgemäß sichere Kostenrechnungssysteme und Produktionsprogramme. Es könnte auch als „Scheinabgrenzung der F&E Aktivitäten“ für beide Rechnungslegungssysteme interpretiert werden. Die Aktivierungsmöglichkeit der Entwicklungsaufwendungen kann auch inhaltsleere Formulierung der Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens verursachen. Aufgrund der Steigerung der aktivierten Entwicklungsaufwendungen können erhöhte operative Cash Flow, die nicht verlässlich

²¹⁵ Vgl., Chan, W. H. / Faff, W. R. / Gharghori, P. / Ho, Yew K.; „The Relation between R & D Intensity and Future Market Returns: does expensing versus capitalization matter?“, Review of Quantitative Financial Accounting, (2007), No. 29, S. 27.

und sicher ermittelt werden, anfallen. Der Hintergrund für diesen Fall es ist die unangemessene Höhe der Abschreibungsbeträge, denn je höher die aktivierten Entwicklungsaufwendungen betragen, desto höher fallen die Abschreibungsaufwendungen an. Während bei US – GAAP der Abschreibungsbetrag im Hinblick auf die künftig erwarteten und gegenwärtigen Bruttoerlöse ermittelt werden kann, hat IASB diese Ermittlung mit den Marktpreisen angeknüpft.²¹⁶

Neben dieser Unsicherheit gibt IASB dem Rechnungsleger die Möglichkeit der Neubewertung der Entwicklungsaufwendungen. Ableitend vom „True and Fair Value.“ Durch die Auswahl des Neubewertungsmodells bei der Folgebewertung eröffnet IASB die Möglichkeit der Vermögenslage des Unternehmens mit besserer Einsicht zu zeigen. Auf anderer Seite liegt FASB zur Folgebewertung nur Vornahme der außerplanmäßigen Abschreibungen und des Wertaufholungsverbots vor. Dieses Verhalten kann so beurteilt werden, dass das US – GAAP engere und stärkere Grenzen bei der Aktivierung der Entwicklungsaufwendungen als IAS/IFRS hat.

Im Vergleich zu internationalen Vorschriften werden diese Aufwendungen innerhalb der türkischen Rechnungslegungsvorschriften insbesondere nach TEKR nicht ausdrücklich geregelt, trotzdem im TKMG und THGB – Entwurf in Anlehnung an IAS/IFRS behandelt werden. Der Begriff „Aufwand für F&E“ wird im TEKR enger definiert und bei der Bilanzierung dem Rechnungsleger als Wahlrecht angeboten. Obwohl in diesem Erlass manche Voraussetzungen bei der bilanziellen Abbildung vorgelegt werden, sind sie so ausführlich wie internationale Regelungen. Ein weiterer Punkt bei dem Rahmenkonzept der Rechnungslegung der F&E Aufwendungen ist die steuerrechtliche Behandlung dieser Aufwendungen während der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage. Die Unternehmen in der Türkei, welche ihre F&E Aufwendungen aktivieren oder erfolgsmindernd buchen, können alle angefallenen F&E Aufwendungen von der Steuerbemessungsgrundlage abziehen. In der erwähnten Gesetzgebung ist über F&E Aktivitäten keine ausdrückliche, detaillierte Abgrenzung zu finden. Die einzige Voraussetzung ist die Bestätigung der F&E Aufwendungen seitens TÜBİTAK.

²¹⁶ Vgl., Suermann, Jan – C.; a.a.O., S. 179.

Letztlich ist klar zu verdeutlichen, dass das Bilanzierungskonzept des US – GAAP auf den Grundsatz „Verlässlichkeit“ beruht. Im Vergleich zum US – GAAP unterliegt der Grundsatz „Relevanz“ für das Bilanzierungskonzept des IAS/IFRS bzw. TMS/IFRS. Schlussfolgernd ist festzuhalten, dass die Vergleichbarkeit der Informationen über die tatsächliche und künftige Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage des Unternehmens aufgrund der Heterogenität der Bilanzierungskonzeptionen in punkto F&E eingeschränkt wird.

LITERATURVERZEICHNIS

Aboody, David / Lev, Baruch; **„The Value Rlevance of Intagibles: The Case of Software Capitalization“**, Journal of Accounting Research, Vol. 36, 1998, S. 161 - 191.

Akbulut, Akın; **„Bilgisayar Yazılımı ve Web Site Geliştirme Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi“**, Vergi Dünyası, Sayı 287, Temmuz 2005, S. 38 - 47.

Akbulut, Akın; **„AR - GE Faaliyetlerinin Desteklenmesi ve 5746 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler“**, Vergi Dünyası, Sayı 320, Nisan 2008, S. 44 – 55

Akdoğan, Nalan; **„Araştırma Geliştirme Maliyetlerinin Kapsamı ve Muhasebeleştirilme Esasları“**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Sayı 1, Nisan 2000, S. 13 - 17.

Bernhard, Pellens / Sürken, Silke; **„Rechnungslegungspolitische Spielräume im Rahmen der International Accounting Standards“**, s. 195 - 230, in: Freidank, C.- Chr. (Hrsg.), "Rechnungslegungspolitik: Eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht", Berlin: Springer Verlag, 1998.

Bierman, Harold / Dukes, Roland, E.; **„Accounting for Research and Development Costs“**, Journal of Accountancy, Vol. 139, No. 4 (1986), S. 48 - 56.

Blasius, Torstens; **„IFRS, HGB und F&E: Besteuerung und Bilanzierung“**, Berlin: Erich Schmidt, 2006.

Blecker, Thorsten / Gemünden, Hans G. (Hrsg.); **„Innovatives Produktions- und Technologiemanagement“**, Berlin: Springer Verlag, 2001.

Buchholz, Rainer; **„Internationale Rechnungslegung“**, 3. Aufl., Berlin: Erich Schmidt, 2003.

Cazavan - Jeny, Anne / Jeanjean, Thomas; **„The negative Impact of R & D Capitalization: A Value Relevance Approach“**, European Accounting Review, Vol. 15, No. 1 (2008), S. 37 - 61.

Ersen, Çağla; **„Handhabung der Kosten- und Leistungsrechnung“**, in: Pernsteiner, Helmut / Sumer Haluk (Hrsg), “Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets”, Linz: Linde Verlag, 2008, S. 98 – 115.

Feldmann, Christoph; **„Strategisches Technologiemanagement“**, Wiesbaden: Deutscher – Universitätsverlag, 2007.

Freidank, C.- Chr. (Hrsg.), **„Rechnungslegungspolitik: Eine Bestandsaufnahme aus handels- und steuerrechtlicher Sicht“**, Berlin: Springer Verlag, 1998.

Funk, Wifried / Rossmannith, Jonas (Hrsg.); **„Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling“**, Berlin: GWV Fachverlage GmbH, 2008.

Gökçen, Gürbüz / Akgül, Ataman, Başak / Çakıcı, Cemal; **„Türkiye Muhasebe Standartları Uygulamaları – Uluslar arası Muhasebe Standartları ile Uyumlu“**, İstanbul: Beta Yayınevi, 2006

Healy, Paul M./ Myers, Stewart C./ Howe, Christopher D., **„R&D Accounting and The Tradeoff between Relevance and Objektivity“**, June 1999.

Heno, Rudolp; **„Jahresabschluss nach Handelsrecht, Steuerrecht und internationalen Standards (IAS/IFRS)“**, 3. Aufl., Heidelberg: Physica, 2003.

Kirsch, Robert / Sakthivel, Sachi; **„Capitalize or Expense?“**, Management Accounting, Vol. 74, No. 7 (1993), S. 38 - 44.

KPMG, **„US - GAAP: Rechnungslegung nach US - amerikanischen Grundsätzen, Grundlagen der US - GAAP und SEC – Vorschriften“**, 4. Aufl., Berlin, 2006.

Küting, Karlheinz / Pilhofer, Jochen / Kirchhof, Jürgen, **„Die Bilanzierung von Software aus der Sicht des Herstellers nach US – GAAP und IAS“**, Die Wirtschaftsprüfung, Jh. 55, Heft 3, 2002.

Küting, Karlheinz / Zwimer, Christian; **„Bilanzierung und Bewertung bei Film- und Medienunternehmen des neuen Marktes“**, Beilage 3, 2001.

Kurdoğlu, Sefer, Ferah; **„Araştırma Geliştirme Faaliyetlerinde Yeni Teşvik Sistemi“**, Vergi Sorunları, Sayı 241, Ekim 2008, S. 30 - 44.

Leopold, Henrik; **„Effektives F&E Controlling in der pharmazeutischen Industrie unter IFRS – Rahmenbedingungen“**, e - Journal of Practical Business Research.

Lev, Baruch / Nissim, Doron / Thomass, Jacob; **„On the informational Usefulness of R&D Capitalization and Amortization“**, Columbia University, 2005.

Lhotka, Joseph D.; Erickson, Naomi S., **„Accounting for Software: A Step Forward“**, Journal of Accountancy, Vol. 158, No. 5 (1984), S. 110 - 118.

Loudder, Martha / Behn, Bruce K.; **„Alternative Income Determination Rules and Earnings Usefulness: The Case of R&D Costs“**, Contemporary Accounting Research, Vol. 12, No. 1 (1995), S. 185 - 205.

Lüdenbach, Norbert / Hoffman, Wolf – Dieter; **„IFRS Kommentar“**, 2. Aufl., Freiburg: Rudolf Haufe, 2004.

Markarian, Garen / Pozza, Lorenzo / Prencipe, Annalisa; **„Capitalization of R&D Costs and Earnings Management Evidence from Italian Listed Companies“**, June 2007.

McKenzie, J, Kenneth, **„Measuring Tax Incentives for R&D“**, International Tax Public Finance, No:15 (2008),S. 563 - 581.

Mordechai, Ben – Menachem / Ilanit, Gavious; **„Accounting Software Assets: A Valuation Model for Software“**, Journal of Information Systems, Vol. 21, No. 2 (2007), S. 121

Murjahn, Ralph; **„Kostenmanagement in der chemischen Produktentwicklung“**, Düsseldorf: Deutscher – Universitätsverlag, 2005, S. 44

Olfert, Klaus (Hrg.); **„Internationale Rechnungslegung nach IFRS“**, 2. Aufl., Kiel: Friedrich Kiehl, 2006.

Oswald, R., Dennis / Zarowin, Paul; **„Capitalization of R&D and the Informativeness of Stock Prices“**, European Accounting Review, Vol. 16, No. 4 (2007), S. 703 - 726.

Pellens, Bernhard / Fülbier, U. R., Gassen, J.; **„Internationale Rechnungslegung; IFRS/IAS mit Beispielen und Fallstudien“**, 5. Aufl., Stuttgart: Schäffer - Poeschal, 2004.

Pernsteiner, Helmut / Sumer Haluk (Hrsg); **„Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets“**, Linz: Linde Verlag, 2008

Ranker, Daniel / Wohlgemuth, Frank / Zwirner, Christian; **„Die Bedeutung immaterieller Vermögenswerte bei Unternehmen des Neuen Marktes und daraus resultierende Implikationen für eine kapitalorientierte Berichterstattung“**, Kostenrechnung, Vol. 6, 2001, S. 269 - 280.

Rossmannith, Jonas / Gerlach, Diana; **„Bilanzierung und Bewertung von Entwicklungskosten nach IAS 38“**, s. , in: Funk, Wifried / Rossmannith, Jonas (Hrsg.), „Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling“, Berlin: GWV Fachverlage GmbH, 2008, S. 151 - 187.

Ruhnke, Klaus; **„Rechnungslegung nach IFRS und HGB“**, Stuttgart: Schäffer - Poeschel, 2005.

Saba, Metin / Genç, Murat; **„Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin IAS 38 - Maddi Olmayan Duran Varlıklar - Kapsamında Muhasebeleştirilmesi“**, Mali Çözüm, Sayı 70, Ocak-Şubat-Mart 2005, S. 123 - 133.

Sağmanlı, Metin; **„Fördermaßnahmen für ausländische direkt Investitionen in der Türkei“**, S. 173 - 188, in: Pernsteiner, Helmut / Sumer Haluk (Hrsg), “Rechnungswesen und Finanzierung in Emerging Markets”, Linz: Linde Verlag, 2008

Schierenbeck, Henner; **„Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre“**, 10. Aufl., Wien: R. Oldenbourg, 1989.

Shi, Charles; **„R & D Investments, Bond Ratings and Bond Risk Premiums“**, Faculty of Graduate School of the University of Minnesota, Minnesota, 2000.

Specht, Günter / Beckmann, Christoph; **„F&E Management“**, Stuttgart: Schäffer Poeschel, 1996,

Sönmez, Feriştah; **„Türkiye Muhasebe Standardı: Araştırma ve Geliştirme Maliyetler“**, Vergi Dünyası, Sayı 264, Ağustos 2003, S. 187 - 193.

Suermann, Jan - Christoph; **„Bilanzierung von Software nach HGB, US - GAAP und IFRS - Integrative Analyse der Regelungen zu Ansatz, Bewertung und Umsatzrealisation von Software aus Hersteller- und Anwender Sicht“**, Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Bayerischen Julius - Maximilians - Universität, Würzburg, 2006.

Sumer, Haluk; **„Bilanzierung“**, 2. erweiterte Aufl., Istanbul, 2006.

Sumer, Haluk / Kutlan, Serhat / Sağmanlı, Metin; **„Grundsätze zur Erstellung des Jahresabschlusses in der Türkei“**, Istanbul, 1996.

Şengül, Ebru; **„Araştırma ve Geliştirme (AR - GE) Maliyetlerinin Muhasebeleştirilme Esasları ve Uygulamaları“**, Vergi Dünyası, Sayı 311, Temmuz 2007, S. 111 - 121.

Teşken, Ömer; **„AR - GE Faaliyetleri ve Muhasebeleştirilmesi“**, Vergi Sorunları, Sayı 236, Mayıs 2008, S. 154 - 164.

Theile, Carsten; **„Übungsbuch IFRS Aufgaben und Lösungen zur internationalen Rechnungslegung“**, Wiesbaden: Gabler Verlag, 2007.

Tunalı, Ahmet; **„AR - GE Faaliyetleri Kapsamında Aktifleştirilen Bazı Harcamalarda Kapsam“**, Vergi Dünyası, Sayı 321, Mayıs 2008, S. 106 - 116.

Tutticci, Irene / Krishnan, Gopal / Percy, Majella; **„The Role of External Monitoring in Firm Valuation: The Case of R & D Capitalization“**, Journal of International Accounting Research, Vol. 6, No. 2 (2007), S. 83 - 107.

Wagenhofer, Alfred (Hrsg.); **„Controlling und IFRS-rechnungslegung: Konzepte, Schnittstellen, Umsetzung“**, Berlin: Erich Schmidt Verlag GmbH, 2006.

Wise, Spense / Byington, Ralph J.; **„Taxes and Financial Accounting for Computer Software“**, Business Entities, Vol. 5, No. 2 (2003), S. 34 - 42.

Zingel, Harry; **„IFRS Arbeitsbuch“**, 2. erweiterte und überarbeitete Aufl., Weinheim: WILEY VCH Verlag GmbH, 2008.

NORMENVERZEICHNIS

US - GAAP

SFAC 1: Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises

SFAC 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information

SFAC 5: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business Enterprises

SFAC 6: Elements of Financial Statements

SFAC 7: Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements

SFAS 2: Accounting for the R&D Costs

SFAS 34: Capitalization of Interest Costs

SFAS 86: Accounting for the Costs of Computer Software to be Sold, Leased or Otherwise Marketed

SFAS 142: Accounting for Goodwill and Other Intangibles

SOP 98 – 1: Accounting for the Costs of Computer Software Developed or Obtained for Internal Use

FASB Technical Bulletin Nr. 79 – 2: Computer Software Costs

FASB Interpretation Nr. 6: Application of FASB Nr. 2 to Computer Software

IAS / IFRS

IAS - Rahmenkonzept

IAS 8: Periodenergebnis, grundlegende Fehler und Änderungen in den Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden

IAS 9: Bilanzierung der F&E Aufwendungen

IAS 38: Bilanzierung der immateriellen Vermögenswerte

IAS 36: Wertminderung von Vermögenswerten

Türkische Rechnungslegungsvorschriften

TKMG Erlass Serie XI Nr. 1

TKMG Erlass Serie XI Nr. 25

TKMG Erlass Serie XI Nr. 29

TKStG Nr. 5520: Türkisches Körperschaftssteuergesetz

TEStG Nr. 193: Türkisches Einkommensteuergesetz

TEKR: Türkischer Einheitskontenrahmenplan

TMS 15: Bilanzierung der F&E Aufwendungen

Gesetz Nr. 5746: Gesetz über die Förderung der F&E Aktivitäten

Gesetz Nr. 4691: Gesetz über die Technologieentwicklungsgebiete

TStVG Nr. 213: Türkisches Steuerverfahrensgesetz

INTERNETQUELLEN

<http://usa.zksoftware.com/german/index.asp> (15.07.2009)

<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/guray/001/> (15.06.2009)

www.tmsk.org.tr/makaleler/tms%2038/AR-GE.doc (15.06.2009)

http://www.tubitak.gov.tr/tubitak_content_files/BTYPD/istatistikler/BTY15.pdf
(16.06.2009)

http://deposit.ddb.de/cgi-bin/dokserv?idn=981716466&dok_var=d1&dok_ext=pdf&filename=981716466.pdf (11.04.2009)

www.nsf.gov (13.04.2009)

<http://www.ifrs-portal.com> (11.04.2009)

<http://www.fasb.org> (11.04.2009)

<http://www.ias-rechnungslegung.com> (11.04.2009)

http://iri.jrc.ec.europa.eu/research/docs/2008/pr_de.pdf (15.06.2009.)

