

Update zu aktuellen
Entwicklungen des HGB

Ausgabe 1,
Januar 2018

HGB direkt



IDW RS HFA 11/IDW RS HFA 31: Anpassungen verabschiedet

Aktueller Anlass

Der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW hat am 18. Dezember 2017 die Neufassungen zweier IDW Stellungnahmen zur handelsrechtlichen Rechnungslegung verabschiedet. Dabei handelt es sich um die Stellungnahmen IDW RS HFA 11 n.F. „Bilanzierung entgeltlich erworbener Software beim Anwender“ und IDW RS HFA 31 n.F. „Aktivierung von Herstellungskosten“. Beide wurden punktuell an den Deutschen Rechnungslegungs Standard Nr. 24 (DRS 24) „Immaterielle Vermögensgegenstände im Konzernabschluss“ angepasst, um Unstimmigkeiten zu beseitigen.

Auswirkungen

1. IDW RS HFA 11 n.F.

a) Modifikationsaufwendungen

Bei der Anpassung des IDW RS HFA 11 zur Bilanzierung von Software geht es in erster Linie um sogenannte Modifikationsaufwendungen, d.h. um Aufwendungen für Maßnahmen zur Erweiterung oder zur über den ursprünglichen Zustand hinausgehenden wesentlichen Verbesserung von Software. Dazu gehört bspw. die Ausstattung der Software mit wesentlichen zusätzlichen Funktionalitäten.

Nach dem **bisherigen IDW RS HFA 11** Tz. 16 waren solche Aufwendungen – losgelöst davon, ob die Software ursprünglich angeschafft oder hergestellt worden ist – danach zu beurteilen, wer das Risiko einer erfolgreichen Modifikation trägt. Handelt es sich bei der Modifikation um einen Anschaffungsvorgang, weil ein Dritter das Herstellungsrisiko trägt, waren die Aufwendungen aktivierungspflichtig. Handelt es sich bei der Modifikation dagegen um einen Herstellungsvorgang, weil das Herstellungsrisiko beim Bilanzierenden liegt, handelte es sich bei den Aufwendungen um nachträgliche Herstellungskosten, für die – unter Beachtung des Stetigkeitsgebots – das Aktivierungswahlrecht (§ 248 Abs. 2 Satz 1 HGB) galt.

Nach der **Neufassung des IDW RS HFA 11** Tz. 16 ist es unbeachtlich, wer das Risiko einer erfolgreichen Modifikation trägt. In Übereinstimmung mit DRS 24.31 ff. bestimmt sich die bilanzielle Behandlung der Modifikationsaufwendungen stattdessen nach der Behandlung der Aufwendungen für die Erlangung der ursprünglichen, nun modifizierten Software, d.h. zum einen danach, ob die ursprüngliche Software angeschafft

oder hergestellt wurde, im letztgenannten Fall außerdem danach, ob die Aufwendungen aktiviert wurden oder nicht. Dies bedeutet Folgendes:

- Wurde die ursprüngliche Software angeschafft, sind auch die Modifikationsaufwendungen aktivierungspflichtig. Die Ausschüttungssperre nach § 268 Abs. 8 HGB greift insoweit nicht. Die Aktivierung bedarf der Implementierung adäquater Systeme und Prozesse zur Aufwandserfassung, insb. für den Fall, dass Aufwendungen für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens (ansonsten) nicht aktiviert werden.
- Wurde die ursprüngliche Software hergestellt und wurden die Aufwendungen hierfür aktiviert, sind auch die Modifikationsaufwendungen aktivierungspflichtig.
- Wurde die ursprüngliche Software hergestellt und wurden die Aufwendungen hierfür nicht aktiviert, sind auch die Modifikationsaufwendungen sofort aufwandswirksam zu erfassen.

Im IDW RS HFA 11 n.F. ist nicht ausdrücklich geregelt, ob bzw. in welchen Fällen es sich bei den Modifikationsaufwendungen um **nachträgliche Anschaffungskosten** oder um **nachträgliche Herstellungskosten** handelt. Die Unterscheidung ist bedeutsam, da die Anschaffungskosten nur Einzelkosten umfassen, während als Herstellungskosten auch Gemeinkosten aktivierungspflichtig sind. Orientiert man sich an den Regelungen des DRS 24 zu nachträglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, spricht einiges dafür, die Einstufung der Modifikationsaufwendungen danach vorzunehmen, ob die Modifikation auf eigenes Risiko vorgenommen wurde (dann nachträgliche Herstellungskosten) oder nicht (dann nachträgliche Anschaffungskosten) (vgl. DRS 24.93 u. .B92 f.). Berücksichtigt man allerdings die allgemeinen Grundsätze des DRS 24 zu Modifikationsaufwendungen, wonach sich die Einstufung eines Vermögensgegenstands als erworben oder hergestellt durch die Modifikation nicht ändert (vgl. DRS 24.31 u. .B32), erscheint es ebenfalls zulässig, die Einstufung der Modifikationsaufwendungen danach vorzunehmen, ob eine angeschaffte Software (dann nachträgliche Anschaffungskosten) oder eine hergestellte Software (dann nachträgliche Herstellungskosten) modifiziert wird.

b) Sonstiges

Über die Neuregelung der bilanziellen Behandlung von Modifikationsaufwendungen hinaus wurde IDW RS HFA 11 nur geringfügig geändert. Zum einen erfolgte zur Anpassung an das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz eine Klarstellung zur Einzelzuordenbarkeit von **Anschaffungspreisminderungen** (IDW RS HFA 11 n.F. Tz. 24). Zum anderen erfolgte eine Ergänzung der Ausführungen zur Folgebewertung um **Zuschreibungen** (IDW RS HFA 11 n.F. Tz. 40).

2. IDW RS HFA 31 n.F.

Bislang hat IDW RS HFA 31 Tz. 8 unter bestimmten engen Voraussetzungen die nachträgliche Aktivierung von bereits in Vorperioden aufwandswirksam erfassten Aufwendungen für Vorbereitungshandlungen erlaubt. Nach IDW RS HFA 31 n.F. Tz. 8 ist dies nicht mehr zulässig, d.h. in Übereinstimmung mit DRS 24.86 müssen derartige Aufwendungen im Aufwand verbleiben

Handlungsbedarf

Die Neufassungen beider Stellungnahmen sind erstmals verpflichtend für **nach dem 31. Dezember 2017 beginnende Geschäftsjahre** anzuwenden. Eine frühere vollumfängliche Erstanwendung ist aber zulässig. Damit ist ein Gleichlauf mit DRS 24 möglich, der erstmals verpflichtend auf

Konzernabschlüsse für nach dem 31. Dezember 2016 beginnende Geschäftsjahre anzuwenden ist.

Die Neuregelungen sind zwingend nur **prospektiv** anzuwenden. Klargestellt wird in diesem Zusammenhang insb., dass Software, die bis zum Erstanwendungszeitpunkt angeschafft oder hergestellt worden ist, nach der bisherigen Fassung des IDW RS HFA 11 bilanziert werden darf. Dies entspricht der Übergangsregelung des DRS 24.148. Nach dem Wortlaut bedeutet dies für den Regelanwender, dass Modifikationsaufwendungen nur dann zwingend nach den Neuregelungen bilanziert werden müssen, wenn die ursprüngliche Software nach dem 31. Dezember 2017 angeschafft oder hergestellt worden ist. Im Fall einer früheren Anschaffung oder Herstellung der ursprünglichen Software erscheint es damit zulässig, Modifikationsaufwendungen nach den bisherigen Regelungen zu behandeln, auch dann, wenn die Modifikation nach dem 31. Dezember 2017 erfolgt. Alternativ erscheint es aber auch vertretbar, die zwingende prospektive Anwendung der Neuregelungen auf alle nach dem Erstanwendungszeitpunkt durchgeführten Modifikationen anzuwenden; dies stellt deren stetige Behandlung sicher.

Ansprechpartner

Guido Fladt

Tel.: +49 69 9585-1455
g.fladt@pwc.com

Dr. Bernd Kliem

Tel.: +49 89 5790-5549
bernd.kliem@pwc.com

Peter Flick

Tel.: +49 69 9585-2004
peter.flick@pwc.com

Dirk Rimmelspacher

Tel.: +49 69 9585-3153
dirk.rimmelspacher@pwc.com

Bestellung

Sie können den Newsletter HGB direkt über unser PwCPlus Modul „Capital Markets & Accounting Advisory“ abrufen. Registrieren Sie sich [hier](#) oder senden Sie eine E-Mail an: infosysteme.ass@de.pwc.com.

Alternativ können Sie den Newsletter über folgenden Link **abonnieren**:
www.pwc.de/hgb-direkt.

Wenn Sie den Newsletter abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an folgende Adresse:
Unsubscribe_HGB_direkt@de.pwc.com.