

AFRAC-Stellungnahme 9: Lageberichterstattung (UGB)

Can't touch this!
Angaben zu immateriellen Ressourcen

Dr. Christian Höllerschmid

Immaterielle Ressourcen/Güter

- › „Ewige Sorgenkinder des Bilanzrechts“ (Moxter, 1979)
- › „Heiliger Gral des Rechnungswesens“ (Kaplan/Norton, 2004)
- › „Bilanzierungshilfe“ (Biener, 1979) vs. „Bilanzverschönerungshilfe“ (Moxter, 1979)
- › Eigenschaften (u.a. aus der Sicht der Bilanzierung):
 - äußerst heterogen,
 - schwer erbringbarer Nachweis ihrer Existenz,
 - zukünftige Ergebnisbeiträge i.d.R. mit hoher Unsicherheit behaftet,
 - wissens-/beziehungsbasierte Ressourcen entscheidend für (Fort-)Bestand von Unternehmen und bestimmende Werttreiber nachhaltigen unternehmerischen Erfolgs
- › „Bilderbuchbeispiel“ für die Polarität von Objektivierungs- und Vollständigkeitsgebot
- › Nutzung von Ermessensspielräumen ...
 - zur Signalisierung der Erwartungsbildung über Nutzenpotenziale immaterieller Ressourcen/Güter vs.
 - zum Betreiben an Unternehmens- oder Individualzielen orientierter Bilanzpolitik

Bilanzierung

- › *Status quo = Bilanzierungsverbot in § 197 (2) UGB: „Für immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens, die nicht entgeltlich erworben wurden, darf ein Aktivposten nicht angesetzt werden.“*
- › AFRAC (2008): DP „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung: Bilanzierungspflicht (à la IAS 38) + Ausschüttungssperre
- › BilMoG (DE, 2009): Bilanzierungswahlrecht
- › RÄG (AT, 2010 und 2014): Bilanzierungsverbot beibehalten
- › Regierungsprogramm 2025-2029 (AT): Bilanzierungswahlrecht (für Starts-ups?) plus Ausschüttungssperre (o.Ä.)
- › IASB-Forschungsprojekt zu Intangibles: Decision on Project Direction H2/2026
- › EFRAG: Better Information on Intangibles (2018-2023)
- › Nachhaltigkeitsberichterstattung: Einfluss der CSRD auf die Verknüpfung finanzieller und nicht finanzieller Berichterstattung über immaterielle Ressourcen/Güter

Nachhaltigkeitsberichtsgesetz (NaBeG)

› *Entwurf: Nach § 243 Abs. 2 wird folgender Abs. 2a eingefügt:*

„(2a) Bei großen Gesellschaften nach § 221 Abs. 3 erster Satz und Gesellschaften nach § 189a Z 1 lit. a, die klein oder mittelgroß, aber keine Kleinstkapitalgesellschaften‘ sind, hat der Lagebericht **Informationen über die wichtigsten immateriellen Ressourcen**, das sind Ressourcen ohne physische Substanz, **von denen das Geschäftsmodell** des Unternehmens **grundlegend abhängt** und die eine **Wertschöpfungsquelle** für das Unternehmen darstellen, zu enthalten und diese Abhängigkeit zu erläutern.“

Immaterielle Ressourcen gem. § 243 Abs. 2a UGB

- › *Bilanzrichtlinie, Artikel 2 Z 19*: „,wichtigste immaterielle Ressourcen‘ (sind) Ressourcen ohne physische Substanz, von denen das Geschäftsmodell des Unternehmens grundlegend abhängt und die eine Wertschöpfungsquelle für das Unternehmen darstellen“.
- › Immaterielle Ressourcen umfassen immaterielle Anlagenwerte und andere immaterielle Faktoren inkl. intern geschaffener immaterieller Ressourcen (Erwägungsgrund 32, CSRD)
- › „Begriffswelt(en)“:
 - Immaterielle Ressourcen/Güter mit/ohne Vermögensgegenstandseigenschaft (abstrakt-/konkret-universelle Kriterien?)
 - Negativdefinition ohne Abgrenzung zu monetärem Vermögen
 - wesentlich vs. wichtig (wichtiger, am wichtigsten)
 - Geschäftsmodell? Wertschöpfungsquelle?
 - Immaterielle Ressourcen: äußerst heterogen → vielfältige (z.T. sehr umfassende) Kategorisierungsansätze

AFRAC 9 (Entwurf)

- › Unabhängig davon, ob nach UGB oder IFRS bilanziert wird, sind die wichtigsten physisch substanzlosen Ressourcen (d.h. bilanzierte wie nicht bilanzierte, entgeltlich wie unentgeltlich erworbene und selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens) angabe- und erläuterungspflichtig, soweit ...
 - diese Informationen für eine umfassende Bewertung des Geschäftsverlaufs, des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens sowie die Überwachung von Investitionen relevant sind.
- › Die unternehmensspezifischen Angaben im Lagebericht haben zu umfassen ...
 - Informationen über die identifizierten wichtigsten immateriellen Ressourcen,
 - Erläuterungen, inwiefern das Geschäftsmodell grundlegend von diesen Ressourcen abhängt, und
 - Erläuterungen, inwiefern diese immateriellen Ressourcen eine wesentliche Quelle der Wertschöpfung sind.
- › Darstellung außerhalb der Nachhaltigkeitsberichterstattung, aber ev. mit Verweisen (zusätzliche Angabe gem. § 243 Abs. 2a UGB kann ggf. entfallen)
- › Kategorisierungsvorschlag: Humankapital, Sozial- und Beziehungskapital, Intellektuelles Kapital

Berichte zu immateriellen Ressourcen gem. CSRD

- › Analyse der Unternehmensberichterstattung in EU-Staaten, welche die CSRD bereits in nationales Recht umgesetzt haben
- › Learnings aus den (selektiven) Analysen in der Arbeitsgruppe
 - Berichterstattung zumeist im Lage- z.T. aber auch im Nachhaltigkeitsbericht; Verweise
 - Angabe und zumeist Beschreibung der wichtigsten immateriellen Ressourcen vorhanden
 - Unterschiede im Detaillierungsgrad; z.T. „Zahlenfriedhof“ anstatt Narrativ
 - Wertschöpfungsquellenbeitrag immaterieller Ressourcen oft bestenfalls indirekt ableitbar
 - Compliance-Pflichtprogramm anstatt Value Reporting?