

Michaela Schiller

m

nach HGB, IAS und US-GAAP
Bilanzielle Behandlung einschließlich
Ansatzpunkten zur Prüfung

UTZ

Herbert Utz Verlag • München

INHALTSVERZEICHNIS

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	XV
ABBILDUNGSVERZEICHNIS.....	XX
TABELLENVERZEICHNIS.....	XXI
VERZEICHNIS DER FALLBEISPIELE.....	XXII
 I. EINFÜHRUNG.....	 1
1. Aktualität der Thematik.....	1
2. Restrukturierungsbegriff und Phasen der Restrukturierung.....	2
3. Problemstellung und Zielsetzung.....	7
4. Gang der Untersuchung.....	8
 II. GRUNDLAGEN DER INTERNATIONALEN RECHNUNGSLEGUNG UND PRÜFUNG.....	 10
1. Grundlagen der internationalen Rechnungslegung.....	10
1.1 Aktuelle Entwicklung.....	10
J.2Institutionelle Grundlagen.....	12
1.2.1 Institutionen in Deutschland.....	12
1.2.1.1 Allgemeines.....	12
1.2.1.2 Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC).....	13
1.2.2 Das International Accounting Standards Committee (IASC).....	14
1.2.2.1 Aufgaben und Verlautbarungen.....	14
1.2.2.2 Relevante IFRS/IAS für Restrukturierungsrückstellungen.....	16
1.2.3 Institutionen in den USA.....	16
1.2.3.1 Securities and Exchange Commission (SEC).....	17
1.2.3.1.1 Aufgaben und Verlautbarungen der SEC.....	17
1.2.3.1.2 Kritik der SEC an der Bilanzierungspraxis von Restrukturierungsrückstellungen.....	18
1.2.3.2 Financial Accounting Standards Board (FASB).....	19
1.2.3.2.1 Aufgaben und Verlautbarungen des FASB.....	19
1.2.3.2.2 US-amerikanische Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) als Rahmenkonzept.....	20
1.2.3.2.2.1 Anwendungsbereich und Aufbau der US-GAAP.....	20
1.2.3.2.2.2 House of GAAP für Restrukturierungsrückstellungen.....	21
1.3Konzeptionelle Grundlagen.....	22
1.3.1 Adressaten und Zwecke der Rechnungslegung.....	22
1.3.1.1 Adressaten und Zwecke der handelsrechtlichen Rechnungslegung.....	22

III.	BILANZIELLE BEHANDLUNG VON RESTRUKTURIERUNGSRÜCKSTELLUNGEN NACH HGB, IAS UND US-GAAP EINSCHLIEßLICH ANSATZPUNKTEN ZUR PRÜFUNG.....	51
1.	Bilanzielle Behandlung von Restrukturierungsrückstellungen nach HGB einschließlich Ansatzpunkten zur Prüfung.....	51
I.	Begriffsbestimmungen	51
1.1.1	Restrukturierung.....	51
1.1.2	Einzustellende Bereiche.....	51
1.1.3	Rückstellungen.....	52
1.1.3.1	Schulden als Oberbegriff.....	52
1.1.3.2	Begriff und Arten von Rückstellungen.....	54
1.1.3.3	Rückstellungen nach statischer und dynamischer Sicht.....	56
1.1.3.4	Steuerliche Behandlung von Rückstellungen.....	58
1.2	Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen	59
1.2.1	Vorbemerkung.....	59
1.2.2	Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrück- stellungen.....	59.
1.2.2.1	Restrukturierungsrückstellungen als Rückstellungen für Ungewisse Verbindlichkeiten.....	59
1.2.2.1.1	Schuldcharakter der RestrukturierungsVerpflichtung.....	60
1.2.2.1.2	Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens bzw. der Inan- spruchnahme aus der Restrukturierungsverpflichtung....	62
1.2.2.1.3	Rechtliche Entstehung bzw. wirtschaftliche Verursachung der Restrukturierungsverpflichtung im abgelaufenen oder einem vorangegangenen Geschäftsjahr.....	63
1.2.2.2	Restrukturierungsrückstellungen als Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.....	66
1.2.2.2.1	Schwebendes Geschäft.....	67
1.2.2.2.2	Drohender Verlust.....	70
1.2.2.3	Restrukturierungsrückstellungen als Aufwandsrückstellungen.....	71
1.2.2.3.1	Konkretisierung der Restrukturierungsaufwendungen.....	72
1.2.2.3.2	Periodengerechte Zurechnung der Restrukturierungs- aufwendungen.....	73
1.2.2.3.3	Grad der Sicherheit des Eintritts der Restrukturierungs- aufwendungen.....	74
1.2.2.3.4	Unbestimmtheit hinsichtlich der Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts der Restrukturierungsaufwendungen.....	75
1.2.3	Konkretisierung der allgemeinen Ansatzvoraussetzungen anhand des Beispiels der Sozialplanverpflichtungen.....	76
1.2.3.1	Arbeitsrechtliche Regelungen in Deutschland.....	76
1.2.3.2	Mögliche Rückstellungsarten für Sozialplanverpflichtungen.....	78
1.2.3.3	Zeitpunkt der Berücksichtigung von Sozialplanverpflichtungen,„	80

1.3	Bewertung und Folgebewertung von Restrukturierungsrückstellungen.....	83
1.3.1	Erfüllungsbetrag als Bewertungsmaßstab.....	83
1.3.2	Einzubeziehende Kosten.....	86
1.3.3	Besonderheiten bei nachteiligen Verträgen.....	88
1.3.4	Abzinsung der Restrukturierungsverpflichtung.....	89
1.4	Inanspruchnahme bzw. Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen.....	90
1.5	Medium der Offenlegung und Art der Angaben.....	91
1.5.1	Bilanz.....	91
1.5.2	Gewinn- und Verlustrechnung.....	92
1.5.3	Anhang.....	94
1.5.4	Lagebericht.....	97
Lö	Ansatzpunkte zur Prüfung von Restrukturierungsrückstellungen.....	99
1.6.1	Grundsätzliche Prüfungstechnik.....	99
1.6.2	Prüfung der Vollständigkeit.....	102
1.6.3	Prüfung des Ausweises.....	105
1.6.4	Prüfung der Bewertung.....	108
1./	Sonderfall; Restrukturierungsrückstellungen im Konzernabschluss im Rahmen eines Unternehmenserwerbs.....	109
1.7.1	Grundsätzliches zur Kapitalkonsolidierung.....	109
1.7.2	Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung im Rahmen der Erstkonsolidierung.....	111
1.7.3	Behandlung des Goodwills aus der Erstkonsolidierung.....	112
1.7.4	Bilanzierung nach DRS 4: „Unternehmenserwerbe im Konzernabschluss“.....	113
1.8	Zwischenfazit.....	116
2.	Bilanzielle Behandlung von Restrukturierungsrückstellungen nach IAS einschließlich Ansatzpunkten zur Prüfung.....	117
2.1	Vorbemerkung.....	117
2.2	Begriffsbestimmungen.....	117
2.2.1	Restructuring.....	117
2.2.2	Discontinuing Operations.....	118
2.2.3	Provisions.....	120
2.2.3.1	Liabilities als Oberbegriff.....	120
2.2.3.2	Begriff und Arten von Provisions.....	121
2.2.3.3	Abgrenzung gegenüber Accruals und Contingent Liabilities.....	122
2.3	Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen.....	123
2.3.1	Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen.....	123
2.3.1.1	Verpflichtungscharakter der Restrukturierungsverpflichtung.....	123

2.3.1.2 Wahrscheinlicher Ressourcenabfluss aufgrund der Restrukturierungsverpflichtung.....	126
2.3.1.3 Quantifizierbarkeit der Restrukturierungsverpflichtung.....	127
2.3.2 Spezielle Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrück- stellungen.....	128
23.2A IAS 37, Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.....	128
2.3.2.1.1 Restructuring.....	128
2.3.2.1.2 Onerous Contracts.....	133
2.3.2.2 IAS 19, Employee Benefits.....	135
2.4Bewertung und Folgebewertung von Restrukturierungsrück- stellungen.....	137
2.4.1 Best Estimate als Bewertungsmaßstab.....	137
2.4.2 Einzubeziehende Kosten.....	140
2.4.3 Besonderheiten bei nachteiligen Verträgen.....	141
2.4.4 Abzinsung der Restrukturierungsverpflichtung.....	142
2.5Inanspruchnahme bzw. Auflösung von Restrukturierungsrück- stellungen.....	144
2.6Medium der Offenlegung und Art der Angaben.....	144
2.6.1 Balance Sheet.....	145
2.6.2 Income Statement.....	145
2.6.3 Notes.....\.....ZZZ.....	147
2.6.3.1 Offenlegungspflichten, die aus IAS 37 resultieren.....	147
2.6.3.2 Offenlegungspflichten, die aus IAS 35 resultieren.....	149
2.6.4 Financial Review by Management.....	151
2.7Ansatzpunkte zur Prüfung von Restrukturierungsrückstellungen.....	151
2.7.1 Grundsätzliche Prüfungstechnik... ¹	151
2.7.2 Prüfung der Vollständigkeit.....	152
2.7.3 Prüfung des Ausweises.....	154
2.7.4 Prüfling der Bewertung.....;	157
2.8Sonderfall: Restrukturierungsrückstellungen im Konzernabschluss im Rahmen eines Unternehmenserwerbs.....	158
2.8.1 Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung im Rahmen der Erstkonsolidierung.....	159
2.8.2 Behandlung des Goodwills aus der Erstkonsolidierung.....	162
2.8.3 Beachtung des „True and Fair View“ - Prinzips.....	162
2.9Zwischenfazit.....	163
3. Bilanzielle Behandlung von Restrukturierungsrückstellungen nach US-GAAP einschließlich Ansatzpunkten zur Prüfung.....	165
3.1 Aktualität der Thematik.....	165
3.2Begriffsbestimmungen.....	166
3.2.1 Restructuring.....	166

3.2.2 Discontinued Operations.....	168
3.2.3 Rückstellungen.....	170
3.2.3.1 Liabilities als Oberbegriff.....	170
3.2.3.2 Begriff und Arten von Rückstellungen.....	171
3.3 Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen.....	173
3.3.1 Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen.....	173
3.3.1.1 Schuldcharakter der Restrukturierungsverpflichtung.....	173
3.3.1.2 Walvrscheinlicher Ressourcenabfluss aufgrund der Restrukturierungsverpflichtung.....	176
3.3.1.3 Quantifizierbarkeit der Restrukturierungsverpflichtung.....	179
3.3.2 Spezielle Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsrückstellungen.....	181
3.3.2.1 Überblick.....	181
3.3.2.2 Regelungen zu One-Time Termination Benefits.....	182
3.3.2.2.1 Arbeitsrechtliche Regelungen in den USA.....	182
3.3.2.2.2 Ansatzvoraussetzungen für Personalstrukturverpflichtungen..	183
3.3.2.3 Regelungen zu Contract Termination Costs.....	190
3.3.2.4 Regelungen zu Other Associated Costs.....	192
3.4 Bewertung und Folgebewertung von Restrukturierungsrückstellungen.....	193
3.4.1 Fair Value als Bewertungsmaßstab.....	193
3.4.2 Einzubeziehende Kosten.....	196
3.4.3 Besonderheiten bei nachteiligen Verträgen.....	197
3.4.4 Abzinsung der Restrukturierungsverpflichtung.....	198
3.5 Inanspruchnahme bzw. Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen.....	199
3.6 Medium der Offenlegung und Art der Angaben.....	200
3.6.1 Balance Sheet.....	200
3.6.2 Income Statement.....	201
3.6.3 Notes..... "ZZZ"..... "ZZZZZZ"..... "ZZZZ".....	203
3.6.3.1 Offenlegungspflichten für Restrukturierungsmaßnahmen.....	203
3.6.3.2 Offenlegungspflichten für Restrukturierungsmaßnahmen, die die Voraussetzungen einer Discontinued Operation erfüllen.....	205
3.6.4 Managements^ Discussion and Analysis.....	205
3.7 Ansatzpunkte zur Prüfung von Restrukturierungsrückstellungen.....	206
3.7.1 Grundsätzliche Prüfungstechnik.....	206
3.7.2 Prüfung der Vollständigkeit.....	207
3.7.3 Prüfung des Ausweises.....	209
3.7.4 Prüfung der Bewertung.....	212
3.8 Sonderfall: Restrukturierungsrückstellungen im Konzernabschluss im Rahmen eines Unternehmenserwerbs.	214

3.8.1	Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung im Rahmen der Erstkonsolidierung.....	214
3.8.2	Behandlung des Goodwills aus der Erstkonsolidierung.....	216
3.8.3	Beachtung des „True and Fair View“ - Prinzips.....	217
3.9	Zwischenfazit.....;	218
IV.	ZUSAMMENFASSUNG.....	220
	ANHANG: FALLBEISPIELE.....	XXII
	QUELLENVERZEICHNIS.....	XXVII