

Bernd Roese

Bilanzie

Verbindlichkeiten nach

HGB und US-GAAP

Mit einem Geleitwort
von Prof. Dr. Hans-Joachim Böcking

DeutscherUniversitätsVerlag

GLIEDERUNG

HINWEISE ZUR ZITIERTECHNIK XV

ABKORZUNGSVERZEICHNIS XV

ABBILDUNGSVERZEICHNIS XXI

PROBLEMSTELLUNG 1

I. KAPITEL: VERGLEICHBARE RAHMENPRINZIPIEN DER RECHNUNGSLEGUNG ALS BASIS EINES VERGLEICHS VON EINZELVORSCHRIFTEN 9

1. Ökonomische Funktion der Rechnungslegung 9

 1.1. Kapitaltheoretische Funktion der Rechnungslegung 9

 1.2. Institutionelle Funktion der Rechnungslegung 11

 1.3. Wesentliche Rahmenprinzipien nominaler Gewinnermittlungskonzepte 12

2. Rahmenprinzipien der handelsrechtlichen Rechnungslegung in Deutschland 15

 2.1. Sinn und Zweck der handelsrechtlichen Rechnungslegung 15

 2.2. System der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung 17

 2.2.1. Vermögensermittlungsprinzipien T 17

 2.2.2. Gewinnermittlungsprinzipien 17

 2.3. Informationsfunktion der handelsrechtlichen Rechnungslegung 19

 2.3.1. Informationsvermittlung durch die Bilanz und die GuV 19

 2.3.2. Informationsvermittlung im Anhang 20

 2.4. Wesentliche Rahmenprinzipien der handelsrechtlichen Rechnungslegung 22 Q

 2.4.1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise 22

 2.4.2. Objektivierung 24

 2.4.3. Vorsicht 25

3. Rahmenprinzipien der Rechnungslegung nach US-GAAP 26

 3.1. Sinn und Zweck der Rechnungslegung nach US-GAAP 26

 3.1.1. Der „decision usefulness approach“ 26

 3.1.2. „accountabilify approach“ 29

 3.1.3. Berücksichtigung ökonomischer Konsequenzen der Rechnungslegung 31

 3.1.4. Konkretisierung des Rechnungslegungszwecks im „conceptual framework“ 33

 3.1.5. Bindungswirkung des „conceptual framework“ 36

 3.2. Vermögens- und Gewinnermittlungsprinzipien nach US-GAAP 38

 3.2.1. Vermögensermittlung 38

3.2.2. Gewinnermittlung.....	40
3.3. Informationsfunktion der US-GAAP.....	42
3.3.1. Informationsvermittlung durch die Bilanz und die GuV.....	42
3.3.2. Informationsvermittlung im Anhang und in weiteren Jahresabschlußbestandteilen.....	43
3.3.2.1. Kapitalflußrechnung.....	43
3.3.2.2. Segmentberichterstattung.....	45
3.3.2.3. Angabe des Ertragswerts der Öl- und Gasreserven.....	46
3.4. Wesentliche Rahmenprinzipien der US-GAAP.....	47
3.4.1. Wirtschaftliche Betrachtungsweise.....	47
3.4.2. Objektivierung.....	48
3.4.3. Vorsicht.....	49
4. Zwischenergebnis.....	50
II. KAPITEL: ANSATZ BILANZIELLER VERBINDLICHKEITEN.....	52
fi 1. „Definition“ bilanzieller Verbindlichkeiten.....	52
1.1. Bilanzieller Verbindlichkeitsbegriff.....	52
1.1.1. Wirtschaftliche Vermögensbelastung als wesentliches Merkmal bilanzieller Verbindlichkeiten.....	52
1.1.2. Aufwandsrückstellungen als Ausnahmen.....	55
1.2. Bilanzieller „liability“ - Begriff.....	56
1.2.1. Wahrscheinliche und bewertbare wirtschaftliche Vermögensbelastungen.....	56
1.2.2. „contingencies“ als Konkretisierung ungewisser „liabilities“.....	61
2. Objektivierung bilanzieller „liabilities“.....	65
2.1. Wirtschaftliche Vermögensbelastung.....	65
2.1.1. Passivierung rein wirtschaftlicher Verpflichtungen.....	65
2.1.1.1. Faktischer Leistungszwang und „probable future economic sacrifices“.....	65
2.1.1.2. Garantie- und Kulanzleistungen.....	66
2.1.1.3. Verbindlichkeiten aus Forschungs- und Entwicklungsaufträgen.....	C.68
2.1.1.4. Verpflichtungen aus der Selbstbindung.....	69
2.1.1.5. Urlaubsentgelt und andere Gehaltsfortzahlungen.....	70
2.1.1.6. Pensionen und pensionsähnliche Verpflichtungen.....	72
2.1.2. Nichtpassivierung rein rechtlicher Verpflichtungen.....	73
2.1.2.1. „Uralte“, aber noch nicht verjährte Verbindlichkeiten: Spareinlagen, Gutschriften und Gutmünzen.....	73
2.1.2.2. „In-substance defeasance“.....	76
2.1.3. Nichtpassivierung wirtschaftlich ausgeglichener Verpflichtungen aus schwebenden Geschäften.....	80
2.1.4. Abgrenzung der Vermögensbelastung.....	86

2.1.4.1. Eigenkapital	>	86
2.1.4.1.1. Hybride Finanzinstrumente		86
2.1.4.1.2. Gewinnabhängige und nachrangige Verbindlichkeiten		88
2.1.4.2. Latente Steuerverbindlichkeiten		90
2.1.4.3. Passive Abgrenzungsposten		93
2.2. Greifbarkeit der wirtschaftlichen Vermögensbelastung		97
2.2.1. Außenverpflichtung		97
2.2.1.1. Unausweichlichkeit		97
2.2.1.2. Öffentlich-rechtliche Außenverpflichtungen		99
2.2.1.3. Beschränkung der Verlustantizipation auf Verträge mit Dritten		102
2.2.2. Mindestwahrscheinlichkeit	?	104
2.2.2.1. Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme		104
2.2.2.2. Empirische Analysen der Wahrscheinlichkeitsabgrenzungen in der US-amerikanischen Praxis		109
2.2.2.3. Doppelte Wahrscheinlichkeit einseitiger Verpflichtungen („unasserted Claims“)		115
2.2.2.4. Durchbrechung des „probable“ Kriteriums der US-GAAP im Falle von „preacquisition contingencies“		118
2.2.3. Bewertbarkeit		120
2.2.3.1. Selbständige Bewertbarkeit als Passivierungsvoraussetzung		120
2.2.3.2. Rückgriff auf eigene und/oder branchenspezifische Erfahrungswerte bei bloß pauschaler Bewertbarkeit		123
2.2.3.3. Bewertbarkeit von Pensionen und ähnlichen Verpflichtungen		125
3. Passivierungszeitpunkt		128
3.1. Maßgeblichkeit der wirtschaftlichen Verursachung		128
3.1.1. Konkretisierung der wirtschaftlichen Verursachung durch das Realisationsprinzip		128
3.1.2. Ereignisorientierte „recognition criteria“ des <i>FASB</i>		131
3.2. Bedeutung des rechtlichen Entstehungszeitpunkts		133
3.2.1. Abhängigkeit vom Aktivierungszeitpunkt im Falle erfolgsneutraler Passivierung		133
3.2.2. Vorgelagerte oder zeitgleiche wirtschaftliche Verursachung		134
3.2.2.1. Nachleistungsverpflichtungen		134
3.2.2.2. Erfüllungsrückstände aus Arbeitsverhältnissen		135
3.2.2.3. Wiederherstellungsverpflichtungen		137
3.2.2.4. Drohende Verluste aus insgesamt ausgeglichenen Dauerschuldverhältnissen		138
3.2.2.5. Änderung vorangegangener Jahresabschlüsse		139
3.2.3. Nachgelagerte wirtschaftliche Verursachung		142
3.2.3.1. Überholungsverpflichtung von Luftfahrzeugen		142
3.2.3.2. Umstrukturierungen zur Erhöhung künftiger Erträge		143
3.2.3.3. Zukünftige Beiträge an Sicherungsfonds		144
3.2.3.4. Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen		145

4. Zwischenergebnis".....	146
III. KAPITEL: BEWERTUNG UND AUSWEIS BILANZIELLER VERBINDLICHKEITEN.....	149
1. Bewertung bilanzieller Verbindlichkeiten.....	149
1.1. Grundlegender Bewertungsmaßstab.....	149
1.2. Maßgeblichkeit der Verhältnisse am Abschlußstichtag.....	152
1.3. Bewertung von Schätzbandbreiten.....	154
1.4. Abzinsung.....	155
1.4.1. Sichere Verbindlichkeiten.....	155
1.4.2. Ungewisse Verbindlichkeiten.....	158
1.5. Bewertung von Sachleistungsverpflichtungen.....	162
1.5.1. Erhaltene Vorauszahlungen.....	162
1.5.2. Teilkosten versus Vollkosten.....	163
1.6. Saldierungsbereich.....	167
1.6.1. Einbezug von Rückgriffsansprüchen.....	167
1.6.2. Hedge Accounting.....	169
1.6.3. Zusammenfassung von Beschaffungs- und Absatzgeschäften.....	174
2. Ausweis und Erläuterungen bilanzieller Verbindlichkeiten.....	177
2.1. Passivierte Verbindlichkeiten.....	177
2.1.1. Ausweis in der Bilanz.....	177
2.1.2. Erläuterungspflichten.....	180
2.1.2.1. Angabe der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden.....	180
2.1.2.2. Erläuterungen einzelner Posten.....	181
2.2. Nicht passivierte Verpflichtungen.....	185
2.2.1. Vermerk von Haftungsverhältnissen und sonstigen finanziellen Verpflichtungen.....	185
2.2.2. Angabe und Erläuterung übriger objektivierungsbedingt nicht passivierter Risiken.....	187
2.2.3. Erläuterung von Risiken der zukünftigen Entwicklung und Angabe der verwendeten Schätzungen.....	190
3. Zwischenergebnis.....	194
IV. KAPITEL: ANWENDUNGSBEISPIELE.....	196
Altlastensanierungen.....	196
1.1. Entstehungszeitpunkt einer Vermögensbelastung.....	196
1.1.1. Wirtschaftliche Entstehung.....	196
1.1.2. Rechtliche Entstehung.....	196

1.2. Greifbarkeit der Vermögensbelastung	201
1.2.1. Außenverpflichtung	201
1.2.2. Mindestwahrscheinlichkeit	202
1.2.3. Bewertbarkeit	206
1.3. Bewertung der Sanierungsverpflichtung	209
1.4. Ausweis und Erläuterungen	214
2. Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen von Kernkraftwerken	217
2.1. Entstehungszeitpunkt einer wirtschaftlichen Vermögensbelastung	217
2.1.1. Rechtliche Entstehung	217
2.1.2. Wirtschaftliche Entstehung	219
2.2. Passivierungszeitpunkt einer rechtlichen, aber noch nicht wirtschaftlich entstandenen Vermögensbelastung	220
2.2.1. Sofortige Passivierung bei Entstehung der Verpflichtung	220
2.2.1.1. Aufwandsverrechnung im Passivierungszeitpunkt	220
2.2.1.2. Separates Aktivum zur Vermeidung der bilanziellen Überschuldung	221
2.2.1.3. Erhöhung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	222
2.2.2. Ratierliche Passivierung	225
2.2.2.1. Aktiver Ausweis	225
2.2.2.2. Passiver Ausweis	226
2.3. Bewertung der zukünftig anfallenden Kosten	229
2.4. Zusätzliche Erläuterungen	232
THESENFORMIGE ZUSAMMENFASSUNG	234Ö
LITERATURVERZEICHNIS	237
URTEILSVERZEICHNIS	271