

Berichte aus der Betriebswirtschaft

Marc Kayser

**Ansatz und Bewertung von Rückstellungen
nach HGB, US-GAAP und IAS**

D 7 (Diss. Universität Göttingen)

Shaker Verlag
Aachen 2002

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	XIII
Abbildungsverzeichnis.....	XIX
1 Einführung.....	1
2 Rahmenbedingungen der deutschen und internationalen Rechnungslegung.....	11
2.1 Rechtssysteme und Rechtsquellen.....	11
2.1.1 CodeLaw.....	11
2.1.2 Common Law.....	14
2.1.3 Rechtsquellen des Bilanzrechts.....	18
2.2 Normensetzende Institutionen.....	20
2.2.1 Institutionen in Deutschland.....	20
2.2.1.1 Allgemeines.....	20
2.2.1.2 Das Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC).....	22
2.2.1.2.1 Aufgaben und Aufbau.....	22
2.2.1.2.2 Verlautbarungen.....	23
2.2.2 Institutionen in den USA.....	25
2.2.2.1 Die Securities and Exchange Commission (SEC).....	25
2.2.2.1.1 Aufgaben.....	25
2.2.2.1.2 Verlautbarungen.....	26
2.2.2.2 Der Financial Accounting Standards Board (FASB).....	28
2.2.2.2.1 Aufgaben und Aufbau.....	28
2.2.2.2.2 Verlautbarungen.....	31
2.2.3 Das International Accounting Standards Committee (IASC).....	36
2.2.3.1 Aufgaben und Aufbau.....	36
2.2.3.2 Verlautbarungen.....	40
2.3 Konzeptionelle Unterschiede zwischen deutscher Rechnungslegung und der Rechnungslegung nach US-GAAP und IAS.....	42
2.3.1 Jahresabschlusszwecke.....	42
2.3.1.1 Adressaten und Zwecke des handelsrechtlichen Jahresabschlusses in Deutschland.....	42
2.3.1.2 Adressaten und Zwecke des Jahresabschlusses nach US-GAAP und IAS.....	45

2.3.2	Zentrale Rechnungslegungsgrundsätze.....	47
2.3.2.1	Das System der GoB in Deutschland.....	47
2.3.2.2	Basisgrundsätze der US- und IAS-Rechnungslegung.....	52
2.3.2.2.1	Qualitative Anforderungen.....	52
2.3.2.2.2	Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze.....	57
2.3.2.3	True and Fair View und Fair Presentation.....	60
2.3.2.4	Allgemeine Ansatzkriterien.....	64
2.3.2.4.1	Aktivierungskriterien.....	64
2.3.2.4.2	Passivierungskriterien.....	66
2.4	Zwischenergebnis.....	69
3	Ansatz von Rückstellungen.....	71
3.1	Grundlagen der Rückstellungsbilanzierung.....	71
3.1.1	Rechtsgrundlagen und Rückstellungsarten nach HGB.....	71
3.1.1.1	Rechtsgrundlagen und Zwecke der Rückstellungsbildung.....	71
3.1.1.2	Arten von Rückstellungen.....	72
3.1.2	Grundlagen der Rückstellungsbilanzierung nach US-GAAP und IAS.....	76
3.1.2.1	Für die Rückstellungsbilanzierung maßgebende Standards.....	76
3.1.2.2	Rückstellungskategorien nach US-GAAP.....	79
3.1.2.3	Rückstellungskategorien nach IAS.....	81
3.2	Ansatzkriterien für Verbindlichkeitsrückstellungen.....	84
3.2.1	Überblick.....	84
3.2.2	Schuldcharakter.....	86
3.2.2.1	Erzwingbarkeit der Leistung nach HGB.....	86
3.2.2.2	Gegenwärtige Verpflichtung (present Obligation) nach US-GAAP und IAS.....	89
3.2.3	Wahrscheinlichkeit.....	92
3.2.3.1	Wahrscheinlichkeitsanforderungen nach HGB.....	92
3.2.3.2	Wahrscheinlicher Ressourcenabfluss (probable outflow of resources) nach US-GAAP und IAS.....	96
3.2.3.2.1	Auslegung des Wahrscheinlichkeitskriterium nach US-GAAP.....	96
3.2.3.2.2	Wahrscheinlichkeitsanforderungen in der IAS- Rechnungslegung.....	99

3.2.4	Quantifizierbarkeit.....	101
3.2.4.1	Quantifizierbarkeit als Rückstellungsvoraussetzung nach HGB.....	101
3.2.4.2	Verlässlicher Schätzwert (reliable estimate) nach US-GAAP und IAS.....	103
3.2.5	Bilanzierungszeitpunkt.....	106
3.2.5.1	Das Verursachungsprinzip nach HGB.....	106
3.2.5.1.1	Rechtliche Entstehung und wirtschaftliche Verursachung . . .	106
3.2.5.1.2	Wesentlichkeits-vs. Alimentationsthese.....	112
3.2.5.2	Verpflichtendes Ereignis (obligating event) nach US-GAAP und IAS.....	117
3.2.6	Konkurrenz zwischen Verbindlichkeitsrückstellung und Abschreibung.....	123
3.3	Ansatzkriterien für Drohverlustrückstellungen.....	126
3.3.1	Überblick.....	126
3.3.2	Schwebendes Geschäft.....	127
3.3.2.1	Schwebende Geschäfte nach HGB.....	127
3.3.2.1.1	Der Begriff des Geschäfts.....	127
3.3.2.1.2	Beginn und Ende des Schwebezustands.....	130
3.3.2.1.3	Der Grundsatz der Nicht-Bilanzierung schwebender Geschäfte.....	132
3.3.2.2	Schwebende Geschäfte nach US-GAAP und IAS.....	134
3.3.3	Drohender Verlust.....	138
3.3.3.1	Drohende Verluste nach HGB.....	138
3.3.3.1.1	Die Konkretisierung des Verpflichtungsüberschusses.....	138
3.3.3.1.2	Der Begriff des „Verlustes“ nach Maßgabe des Imparitätsprinzips.....	140
3.3.3.2	Das Vorliegen eines Verlusts nach US-GAAP und IAS.....	142
3.3.4	Saldierungsbereich.....	146
3.3.4.1	Der Saldierungsbereich der Drohverlustrückstellung nach HGB.....	146
3.3.4.1.1	Das bilanzrechtliche Synallagma.....	146
3.3.4.1.2	Die Entscheidung im sog. „Apotheker-Fall“.....	148
3.3.4.2	Der Saldierungsbereich von Drohverlustrückstellungen nach US-GAAP und IAS.....	153
3.3.4.3	Konkurrenz zwischen Drohverlustrückstellung und Abschreibung.....	155

3.4	Ansatzkriterien für Aufwandsrückstellungen.....	156
3.4.1	Aufwandsrückstellungen nach HGB.....	156
3.4.2	Aufwandsrückstellungen nach US-GAAP und IAS.....	159
3.5	Auflösung von Rückstellungen.....	161
4	Bewertung von Rückstellungen.....	165
4.1	Grundlagen der Bewertung.....	165
4.1.1	Die Bewertungskonzeption des HGB.....	165
4.1.1.1	Der Grundsatz der „vernünftigen kaufmännischen Beurteilung“.....	165
4.1.1.2	Berücksichtigung von Bandbreiten.....	167
4.1.1.3	Geltung des Höchstwertprinzips für Rückstellungen.....	169
4.1.2	Die Bewertungskonzeptionen von US-GAAP und IAS.....	171
4.1.3	Vergleichende Betrachtung der Bewertungskonzeptionen anhand von Beispielen.....	177
4.2	Einzel- und Sammelrückstellungen.....	179
4.2.1	Die Zulässigkeit von Sammelbewertungen nach HGB.....	179
4.2.2	Die Zulässigkeit von Sammelbewertungen nach US-GAAP und IAS.....	181
4.3	Bewertung von Sach- und Dienstleistungsverpflichtungen.....	183
4.3.1	Einzubeziehende Kosten nach HGB.....	183
4.3.2	Einzubeziehende Kosten nach US-GAAP und IAS.....	188
4.4	Berücksichtigung von Kostensteigerungen.....	191
4.4.1	Berücksichtigung von Kostensteigerungen nach HGB.....	191
4.4.2	Berücksichtigung von Kostensteigerungen nach US-GAAP und IAS.....	195
4.5	Abzinsung von Rückstellungen.....	198
4.5.1	Abzinsung nach HGB.....	198
4.5.1.1	Abzinsung von Verbindlichkeitsrückstellungen.....	198
4.5.1.2	Abzinsung von Drohverlustrückstellungen.....	204
4.5.1.3	Anzuwendender Zinssatz.....	207

4.5.2	Abzinsung nach US-GAAP und IAS.....	208
4.5.2.1	Überblick.....	208
4.5.2.2	Eingeschränktes Abzinsungsgebot nach US-GAAP.....	210
4.5.2.3	Generelle Abzinsungspflicht nach IAS 37.....	212
4.5.2.4	Anzuwendender Zinssatz.....	213
4.5.2.4.1	Grundlagen.....	213
4.5.2.4.2	Berücksichtigung des Kreditrisikos.....	214
4.5.3	Zusammenfassung.....	216
4.6	Saldierung von Rückstellungen mit korrespondierenden	
	Aktivposten.....	217
4.6.1	Berücksichtigung von Rückgriffs- und Erstattungs- ansprüchen nach HGB.....	217
4.6.2	Berücksichtigung von Rückgriffs- und Erstattungs- ansprüchen nach US-GAAP und IAS.....	221
4.7	Besonderheiten bei der Bewertung von Drohverlust-	
	rückstellungen.....	227
4.7.1	Die Bewertung von Drohverlustrückstellungen nach HGB.....	227
4.7.2	Die Bewertung von Drohverlustrückstellungen nach US-GAAP und IAS.....	230
i	Ausgewählte Anwendungsfälle.....	237
5.1	Restrukturierungen.....	237
5.1.1	Begriff der Restrukturierung und Ansatzpunkte für eine Rückstellungsbildung.....	237
5.1.2	(Arbeits-)Rechtliche Grundlagen von Restrukturierungen in Deutschland und den USA.....	239
5.1.3	Passivierung von Restrukturierungsaufwendungen nach HGB.....	242
5.1.4	Passivierung von Restrukturierungsaufwendungen nach US-GAAP.....	248
5.1.5	Passivierung von Restrukturierungsaufwendungen nach IAS.....	250

5.2	Rückbau- und Entsorgungsverpflichtungen bei Kernkraftwerken. . . .	254
5.2.1	Rechtliche Grundlagen in Deutschland und den USA	254
5.2.2	Bilanzielle Abbildung.	256
5.2.2.1	Bilanzierung nach HGB.	256
5.2.2.2	Bilanzierung nach US-GAAP und IAS.	259
5.2.2.2.1	Ansatzzeitpunkt.	259
5.2.2.2.2	Berücksichtigung von Wertänderungen.	264
5.2.2.3	Beurteilung der Bilanzierungsalternativen anhand eines Zahlenbeispiels.	267
5.3	Abschließende Würdigung der Anwendungsfälle.	273
6	Thesenförmige Zusammenfassung.	275
	Literaturverzeichnis.	281
	Urteilsverzeichnis.	318