

Konstanze Thiele

Stille Reserven in der Rechnungslegung

**Vergleich von HGB, US-GAAP
und IAS**

**Mit einem Geleitwort
von Prof. Dr. Karl Vodrazka**

Deutscher Universitäts-Verlag

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort	V
Vorwort	VII
Inhaltsverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XV
Kapitel: Einleitung	1
I. Problemstellung	1
II. Ziel und Gang der Untersuchung	3
Kapitel 2: Stille Reserven nach deutschem und österreichischem Handelsrecht	7
I. Gegenstand	7
1. Abgrenzung und Begriffsbestimmung	7
2. Einteilung der stillen Reserven	11
II. Bildung und Auflösung stiller Reserven - Möglichkeiten und Grenzen im Handelsrecht	13
1. Bilanzierungsreserven	13
a) Aktivierungsverbote	13
(1)Unentgeltlich erworbene immaterielle Vermögensgegenstände	14
(2)Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen	19
b) Ansatzwahlrechte als Ursachen stiller Reserven	21
(1)Ingangsetzungsaufwendungen	22
(2)Aufwandsrückstellungen	25
2. Bewertungsreserven	30
a) Anschaffungswertprinzip als zwingende Bewertungsvorschrift	30
b) Verbot anteiliger Gewinnrealisation bei Langfristfertigung	33
c) Schätzung von Wertansätzen	35
(1)Planmäßige Abschreibungen	35
(2)Bewertung von Rückstellungen	37
d) Wertansatzwahlrechte	39
(1)Handelsrechtliche Abwertungs- und Aufwertungswahlrechte	39
(2) Auswirkungen steuerlicher Abschreibungen	41

3. Grenzen der Bildung stiller Reserven	43
4. Die Auflösung der stillen Reserven	45
a) Auflösung von Bilanzierungsreserven	46
b) Auflösung von Bewertungsreserven	47
m. Theoretische Grundlagen	49
1. Die ältere Bilanztheorie als Basis zur Ableitung von Bilanzierungszielen	49
a) Stille Reserven in der Dynamischen Bilanz	50
b) Stille Reserven in der Statischen Bilanz	55
2. Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Generalnorm	59
a) Stille Reserven als Ausdruck des Vorsichtsprinzips	59
b) Realisationsprinzip, sachliche Abgrenzung und Imparitätsprinzip	62
c) Stille Reserven vor dem Hintergrund des <i>true and fair view</i>	70
3. Funktionen der externen Rechnungslegung	75
a) Adressaten des Jahresabschlusses nach der neueren Bilanztheorie	75
b) Eignung des Jahresabschlusses als Informationsinstrument aus Sicht der Zielträger	79
(1)Rechenschaft über vergangene Geschäftsperioden	80
(2)Prognosefähigkeit des Jahresabschlusses gemessen an einer kapitalmarktorientierten Entscheidungsrelevanz für die Zielträger	83
(3)Grenzen der Informationsfunktion durch berechnigte Geheimhaltungsinteressen der Unternehmensleitung	88
4. Die Maßgeblichkeit und die umgekehrte Maßgeblichkeit im Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz	90
IV. Zwischenergebnis: Einfluß der stillen Reserven auf die Funktionen des Jahresabschlusses	95
Kapitel 3: Die Offenlegung der stillen Reserven in der US-amerikanischen Rechnungslegung	97
I. Theoretische Bedingungen für die Entwicklung der externen Rechnungslegung in den USA	97
1. Historische Sicht	97
a) Der Kapitalmarkt als Einflußfaktor	97

b) Die Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund des Rechtssystems	100
2. Theoretische Grundlagen - Die Accounting Theory in den USA	102
a) Basic Theories und Accounting Principles	103
(1) Adressaten der Rechnungslegung entsprechend den Basic Theories	103
(2) Ableitung der Accounting Principles - Gewinnorientierte und entscheidungsorientierte Theorien	107
b) Theorien über die ökonomische Wirkung der Rechnungslegung und ihr Einfluß auf die Rechnungslegungspraxis	113
II. Die Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)	117
1. Der FASB als normgebende Institution und die Notwendigkeit eines Conceptual Framework	118
2. Die offiziell verlautbarten Grundsätze - Promulgated GAAP	121
a) Rahmen- und Abgrenzungsgrundsätze	121
b) Rechnungslegungsmethoden	125
(1) Spezielle Ansatzvorschriften	125
(2) Ausnahmen vom Realisationsprinzip - <i>percentage-of-completion method</i>	131
(3) Bewertungsmethodik: Planmäßige und außerplan- mäßige Abschreibungen sowie Zuschreibungen	133
3. Verhältnis der GAAP zur steuerlichen Einkommensermittlung und Steuerabgrenzung	139
III. Vergleich der speziellen US-amerikanischen und der deutschen und österreichischen Rechnungslegungsmethoden	143
1. Grenzen der Offenlegung stiller Reserven in den USA	143
2. Divergenzen und Harmonisierungsbedarf	145
Kapitel 4: Die Frage der Harmonisierung oder Standardisierung	149
I. Die International Accounting Standards (IAS)	149
1. Die IAS als geschlossenes Normensystem	149
a) Entstehung, Organisation und Ziele des IASC	149
b) Harmonisierung oder Standardisierung durch die IAS	152
(1) Durchsetzbarkeit der IAS	152

(2)Das Comparability/ Improvement Projekt und die Einflußnahme von FASB und SEC	154
2. Basisgrundsätze der IAS im Vergleich mit den Grundsätzen des Conceptual Framework und den GoB	156
3. Spezielle IAS und deren Entwicklung	159
a) Bilanzansatz	159
b) Bewertungskonzepte sowie Ab- und Zuschreibungen	163
c) Die Behandlung langfristiger Fertigungsaufträge	165
4. Beurteilung der IAS in Hinblick auf eine mögliche Harmonisierung	168
II. Gründe und Konsequenzen einer weltweiten Harmonisierung oder Standardisierung der externen Rechnungslegung	169
1. Notwendigkeit der Bedienung internationaler Kapitalmärkte	169
2. Internationale Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen als Ziel der Harmonisierung oder Standardisierung	171
3. Notwendigkeit und Auswirkungen einer Harmonisierung aus kontinental-europäischer Sicht	175
III. Verzicht auf eine Harmonisierung oder Standardisierung bei gleich- zeitiger „Dynamisierung“ des handelsrechtlichen Jahresabschlusses	177
1. Einschränkung der stillen Reserven	177
a) Ausdehnung der Ansatzpflichten auf immaterielle Vermögenswerte	177
c) Einschränkung der rein handelsrechtlichen Bewertungswahlrechte oder die Frage des Vorsichtsprinzips	181
d) Milderung des Realisationsprinzips	184
2. Trennung von Handels- und Steuerbilanz	187
a) Ausrichtung der Handelsbilanz auf ihre ursprünglichen Funktionen und Zielsetzungen	187
b) Steuerabgrenzung mit Hilfe der latenten Steuern	189
3. Zusätzliche Informationsbereitstellung	191
a) Aufwertung des Anhangs	191
b) Ergänzende Kapitalflußrechnung	192
4. Möglichkeiten und Konsequenzen eines Verzichts auf Harmonisierung	195

a) Anpassung der Rechnungslegung durch Marktprozesse	195
b) Asymmetrische Informationsverteilung auf den unterschiedlichen Kapitalmärkten	197
Kapitel 5: Zusammenfassung	200
Literaturverzeichnis	203