

DANIEL D. ROTHOEFT

Rückstellungen nach § 249 HGB und ihre Entsprechungen in den US-GAAP und IAS

*Max-Planck-Institut
für ausländisches und internationales
Privatrecht*

*Studien zum ausländischen
und internationalen Privatrecht*

122

Mohr Siebeck

Studien zum ausländischen und internationalen Privatrecht

122

Herausgegeben vom

**Max-Planck-Institut für ausländisches
und internationales Privatrecht**

Direktoren:

Jürgen Basedow, Klaus J. Hopt und Reinhard Zimmermann



Daniel D. Rothoeft

Rückstellungen nach § 249 HGB und ihre Entsprechungen in den US-GAAP und IAS

Systematischer Vergleich und Analyse

Mohr Siebeck

Daniel D. Rothoeft, geboren 1972; Studium der Wirtschaftswissenschaft an der Ruhr-Universität Bochum; Promotionsstudium an der Universität Siegen; 2003 Promotion.

978-3-16-158531-9 Unveränderte eBook-Ausgabe 2019

ISBN 3-16-148223-9

ISSN 0720-1147 (Studien zum ausländischen und internationalen Privatrecht)

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet über <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

© 2004 Mohr Siebeck Tübingen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Das Buch wurde von Gulde Druck in Tübingen auf alterungsbeständiges Werkdruckpapier gedruckt und von der Buchbinderei Held in Rottenburg gebunden.

Geleitwort

Die Konzernrechnungslegung befindet sich in Deutschland und in der Europäischen Union in einer neuen Phase, die vereinfacht als Internationalisierung gekennzeichnet werden kann. Meilensteine der rechtlichen Entwicklung in diesem Zusammenhang stellen die Einführung von § 292a HGB (durch das KapAEG vom 20.4.1998) und die betreffende neue EG-Verordnung vom 19.7.2002 dar. Gemäß der genannten HGB-Vorschrift können Mutterunternehmen kapitalmarktorientierter Konzerne statt eines Konzernabschlusses nach den Regelungen der §§ 290 ff. HGB einen konsolidierten Abschluss nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellen. Dazu zählen die US-amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) und die International Accounting Standards (IAS), demnächst International Financial Reporting Standards (IFRS). Nach der zitierten EG-Verordnung wird für kapitalmarktorientierte Konzerne ab dem Jahre 2005 bzw. 2007 ein Abschluss nach IAS/IFRS verbindlich vorgeschrieben.

Für den damit verbundenen Übergang von einer HGB- zu einer internationalen Bilanzierung will der Verfasser mit seinem Buch, das als Dissertation im Sommersemester 2003 dem Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Siegen vorgelegen hat, eine Hilfestellung bezüglich einer wichtigen Bilanzposition, nämlich der Rückstellungen, geben. Anlass seiner Untersuchung stellt die Einführung von § 292a HGB dar. Vor diesem Hintergrund nimmt er einen systematischen Vergleich der betreffenden Regelungen in den drei genannten Rechtsbereichen dergestalt vor, dass er analysiert, wie die „unter § 249 HGB zu subsumierenden Sachverhalte“ nach den US-GAAP und den IAS zu behandeln sind. Ferner prüft er, ob ein solcher Übergang der Rechnungslegung dem Einklangs- und Gleichwertigkeitserfordernis in § 292a HGB genügt.

Es handelt sich um eine interdisziplinäre Untersuchung, die sowohl eine rechtswissenschaftliche als auch eine betriebswirtschaftliche Analyse miteinander verbindet. Dabei stehen jedoch nicht rechtssystematische bzw. rechtsdogmatische Fragen im Vordergrund, sondern der Anwendungsbezug der betreffenden Regelungsbereiche für die Mutterunternehmen, die § 292a HGB in Anspruch nehmen können. Die Frage nach Umfang und Struktur der wirtschaftlichen Sachverhalte, die zu einer Rückstellungsmöglichkeit bzw. einer Rückstellungspflicht im Einzel- bzw. im Konzernabschluss führen, bilden daher auch den Gegenstand einer ökonomischen, d.h. betriebswirtschaftlichen Analyse des Rechts.

Der gewählte methodische Ansatz des Verfassers umfasst ein „systemneutrales Modell“, „das das Auffinden der korrespondierenden Regeln in den zu vergleichenden Regelwerken gestattet“ und „anhand vorstrukturierter Gruppen von Sachverhalten die korrespondierenden Vorschriften ... für den hier betrachteten Teilbereich (Rückstellungen nach dem HGB)“ aufzeigt. Für die Ableitung bzw. Abgrenzung der untersuchten Zielsetzung der Rechnungslegung geht der Autor von der Annahme des Auftragshandelns aus. Da die internationalen Rechnungslegungsgrundsätze ausschließlich die Aufgabe der Informationsvermittlung zugrunde legen, klammert der vorgenommene Vergleich die Ausschüttungsbemessung aus und beschränkt sich auf die Informationsfunktion.

Für den angestrebten Rechtsvergleich verwendet der Verfasser als methodisches Grundprinzip das „Prinzip der Funktionalität“. Danach werden solche Regeln miteinander verglichen, „die die gleiche Funktion erfüllen“. Auf dieser Basis muss gefragt werden, welche Sachverhalte als Rückstellungen nach dem HGB zu passivieren sind und wie diese Sachverhalte in den anderen Regelwerken behandelt werden.

Zur Durchführung des Vergleichs wird die systemneutrale Aufgabe der Erfassung des speziellen bilanziellen Sachverhalts in vier Aspekte unterteilt: Begründung der Verpflichtung, Bekanntheit des Empfängers, Ermittlung der Höhe und Zeitpunkt der Leistungserbringung. Als wesentliches Merkmal für die Rückstellungsbilanzierung kommt hinzu, dass bezüglich einer oder mehrerer dieser Aspekte Unsicherheit bestehen kann. Die Aufgabe fasst der Autor wie folgt zusammen: „Zu bilanzieren sind nicht sichere Drittverpflichtungen, deren Begründung in der zu bilanzierenden oder einer davor liegenden Berichtsperiode liegt und deren Erfüllung voraussichtlich erst nach dem Bilanzstichtag erfolgt.“ Damit klammert er Innenverpflichtungen aus und beschränkt sich auf die Analyse von Verpflichtungen gegenüber Dritten (Außenverpflichtungen).

Bei der „Auswahl der miteinander zu vergleichenden Regeln“ stehen den Rückstellungen gemäß HGB nach US-GAAP *liabilities* bzw. *contingent liabilities* und nach IAS/IFRS *liabilities* bzw. *contingent liabilities* und *provisions* gegenüber. Wegen der besonderen Problematik und des Umfangs differenziert der Verfasser zwischen der „Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen“ und der „Bilanzierung von Verlustrückstellungen“. Er klärt für das HGB, die US-GAAP und die IAS/IFRS im Detail, welche Verpflichtungen im Sinne von § 249 Abs. 1 HGB unter welchen Bedingungen in welcher Passivposition erfasst werden können bzw. erfasst werden müssen. Deswegen unterscheidet er hierbei zu Recht in „Bilanzierung dem Grunde nach“, „Bilanzierung der Höhe nach“ und „Bilanzausweis“. Im Einzelnen unterteilt er die Verpflichtungen wegen ihrer Unterschiede in bürgerlich-rechtlich, öffentlich-rechtlich

und faktisch begründete. Mit Hilfe der festgestellten vier genannten Aspekte und dem Kriterium der Sicherheit bzw. Unsicherheit bildet er sechzehn differenzierte Fälle, für die die bilanzielle Behandlung gemäß HGB, US-GAAP und IAS/IFRS wiedergegeben werden.

Mit diesen Gegenüberstellungen „lassen sich systematische Lücken beim Übergang von einem Regelsatz auf einen anderen feststellen“. Ferner werden mit Hilfe der Übereinstimmungen bzw. der Lücken die Gleichwertigkeit bzw. die fehlende Gleichwertigkeit der Rückstellungsbilanzierung nach den drei Regelwerken abgeleitet.

Der Verfasser hat mit seiner Schrift eine zugleich grundlegende wie aktuelle Frage der neuen Internationalisierung der Rechnungslegung aufgegriffen. Die Analyse des Rechtsvergleichs liefert wichtige Erkenntnisse bezüglich der bedeutsamen Bilanzposition Rückstellungen für den Übergang von einer handelsrechtlichen zu einer internationalen Rechnungslegung. Deshalb wünsche ich dem Buch eine weite Verbreitung in Praxis und Wissenschaft.

Siegen, im September 2003

Univ.-Prof. Dr. Norbert Krawitz

Vorwort

An dieser Stelle möchte ich allen herzlich danken, die das Zustandekommen dieser Arbeit ermöglicht und unterstützt haben.

Dieser Dank gilt zuerst meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Norbert Krawitz, der mir die Möglichkeit gegeben hat, dieses Projekt als externer Doktorand durchzuführen. Seine engagierte Betreuung und die überaus freundliche Aufnahme an seinem Lehrstuhl haben mir gezeigt, dass das Arbeiten in einem kompetenten akademischen Umfeld viel Freude bereiten kann. Ebenso dankbar bin ich Herrn Professor Dr. iur. Torsten Schöne, der mich als geduldiger Lehrer, wohlmeinender Ratgeber und Kritiker, insbesondere in allen rechtswissenschaftlichen Fragen, unterstützt und schließlich die Funktion des Zweitberichterstatters übernommen hat.

Sehr dankbar bin ich auch Herrn Professor Dr. Arndt Wiedemann, der so freundlich war, den Vorsitz in der Prüfungskommission zu übernehmen und sich als Prüfer im Rigorosum zu beteiligen.

Besonders bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Prof. Dr. iur. Tobias Fröschle für seine wertvolle, tatkräftige Hilfe.

Dem Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht, insbesondere Herrn Professor Dr. iur. Christoph Engel von der Max-Planck-Projektgruppe Recht der Gemeinschaftsgüter, gilt mein Dank für die Aufnahme der Arbeit in diese Schriftenreihe.

Nicht vergessen darf ich Markus Schmal, dem ich großen Dank für seine umfangreiche Hilfe bei allem, was mit Computern zu tun hat, schulde.

Schließlich möchte ich meinen Eltern sehr herzlich danken, die mich stets motiviert und unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Bochum, im Oktober 2003

Daniel D. Rothoef

Inhaltsübersicht

Inhaltsverzeichnis	XIV
Abbildungsverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXVIII

Einführung

1 Die Zielsetzung der Arbeit	1
2 Der Gang der Untersuchung	3

Kapitel I

Die Grundlagen des Vergleichs

1 Die Ausgangsfragen der Untersuchung	7
2 Die Rechnungslegung als Teilbereich des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens	8
3 Der Kriterienkatalog nach § 292a Abs. 2 HGB	14
4 Die Erkenntnisse der Rechtsvergleichung als Grundlage des Vergleichs	21

Kapitel II

Die Auswahl der miteinander zu vergleichenden Regeln

1 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Rückstellungen nach dem HGB	37
2 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Verpflichtungen nach den US-GAAP	40

3 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Verpflichtungen nach den IAS	45
4 Der Vergleich der Bilanzierung von Innenverpflichtungen	50

Kapitel III

Die Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen im Vergleich

1 Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz HGB	54
2 Die Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB	55
3 Die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten nach den US-GAAP	57
4 Die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten nach den IAS	59
5 Die Merkmale der Bilanzierung dem Grunde nach	61
6 Die Merkmale der Bilanzierung der Höhe nach	102
7 Der Vergleich des Bilanzausweises der Verbindlichkeitsrückstellungen	140
8 Fazit des Vergleichs der Bilanzierungsregeln für die Verbindlichkeitsrückstellungen	141

Kapitel IV

Die Bilanzierung von Verlustrückstellungen im Vergleich

1 Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB	151
2 Die Bilanzierung drohender Verluste nach den US-GAAP	152
3 Die Bilanzierung drohender Verluste nach den IAS	154
4 Die Merkmale der Bilanzierung dem Grunde nach	154
5 Die Merkmale der Bilanzierung der Höhe nach	166
6 Der Vergleich der Darstellung der drohenden Verluste in der Bilanz	181
7 Fazit des Vergleichs der Bilanzierungsregeln für Verlustrückstellungen	181

Kapitel V**Systematische Gegenüberstellung der Regeln
und Prüfung ihrer Gleichwertigkeit**

1 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln	191
2 Die strukturelle Prüfung der Gleichwertigkeit nach § 292a Abs. 2 Nr. 3 HGB	192
3 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung einer bürgerlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	193
4 Die systematische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Bilanzierung einer öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	199
5 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung einer faktisch begründeten Verpflichtung	205
6 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung eines drohenden Verlustes	209
 Literaturverzeichnis	 215
 Rechtsprechungsverzeichnis	 239
 Sachverzeichnis	 241

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	XXVII
Abkürzungsverzeichnis	XXVIII

Einführung

1 Die Zielsetzung der Arbeit	1
2 Der Gang der Untersuchung	3

Kapitel I

Die Grundlagen des Vergleichs

1 Die Ausgangsfragen der Untersuchung	7
2 Die Rechnungslegung als Teilbereich des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens	8
2.1 Die Bestimmung des Untersuchungsgegenstands	8
2.2 Die Ziele der Rechnungslegung nach dem HGB	9
2.3 Die Ziele der Rechnungslegung nach den US-GAAP und den IAS	11
2.4 Die Rechnungslegung zur Informationsvermittlung als gemeinsame Basis für den Vergleich	13
3 Der Kriterienkatalog nach § 292a Abs. 2 HGB	14
3.1 Die Anforderungen im Überblick	14
3.2 Die Ausfüllung des Begriffs „international anerkannte Rechnungslegungsgrundsätze“	15
3.3 Die Ausfüllung des Begriffs „im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG“	16
3.4 Die Ausfüllung des Begriffs „Gleichwertigkeit der Aussagekraft“	18
4 Die Erkenntnisse der Rechtsvergleichung als Grundlage des Vergleichs	21

<i>Inhaltsverzeichnis</i>	XV
4.1 Die Methoden der Rechtsvergleichung	21
4.2 Folgerungen für den Fortgang der Untersuchung	23
4.3 Die Rückstellungen nach § 249 HGB im Überblick	23
4.4 Die von den Rückstellungen nach § 249 HGB erfaßten Sachlagen	24
4.5 Die Eingrenzung der vorzunehmenden Betrachtung	26
4.6 Die Strukturierung der systemneutralen Aufgabe als Grundlage für den Vergleich	29
4.6.1 Die Bildung der Strukturelemente für den Vergleich	29
4.6.2 Die Begründung der Verpflichtung	30
4.6.3 Der Empfänger der Leistung	31
4.6.4 Die Höhe der Verpflichtung	32
4.6.5 Der Zeitpunkt der Fälligkeit der Leistung	32
4.7 Empirische Prüfung der Tauglichkeit der zuvor entwickelten Strukturen für den Vergleich	33
4.8 Zusammenfassung der bisherigen Ergebnisse	34

Kapitel II

Die Auswahl der miteinander zu vergleichenden Regeln

1 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Rückstellungen nach dem HGB	37
1.1 Die verschiedenen Arten von Rückstellungen nach § 249 HGB: Innen- und Außenverpflichtungen	37
1.1.1 Die Rückstellungen für Innenverpflichtungen	37
1.1.2 Die Rückstellungen für Außenverpflichtungen	38
1.2 Die Bewertung von Rückstellungen nach § 253 HGB	39
1.3 Der Ausweis von Rückstellungen in der Bilanz nach dem HGB	39
2 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Verpflichtungen nach den US-GAAP	40
2.1 Die Grundlagen der Bilanzierung nach den US-GAAP	40
2.2 Die <i>liabilities</i> und <i>contingent liabilities</i> nach den US-GAAP	42

2.3 Der Ausweis von <i>liabilities</i> und <i>contingencies</i> in der Bilanz nach den US-GAAP	43
3 Die Vorschriften zur Bilanzierung von Verpflichtungen nach den IAS	45
3.1 Die Grundlagen der Bilanzierung nach den IAS	45
3.2 Die <i>liabilities</i> und <i>provisions</i> nach den IAS	47
3.3 Der Ausweis von <i>liabilities</i> und <i>provisions</i> in der Bilanz nach den IAS	48
3.3.1 Die Grundlagen des Ausweises nach den IAS	48
3.3.2 Die Unterteilung im Bilanzausweis nach der Liquidität: <i>current</i> versus <i>non-current liabilities</i>	49
3.3.3 Die Unterteilung im Bilanzausweis nach der Art der Verpflichtung	50
4 Der Vergleich der Bilanzierung von Innenverpflichtungen	50
4.1 Die Bilanzierung von Innenverpflichtungen nach dem HGB, den US-GAAP und den IAS	50
4.2 Die Prüfung des Einklangs der US-GAAP und der IAS mit den EG-Richtlinien nach § 292a Abs. 2 Nr. 2 b) HGB bei Rückstellungen für Innenverpflichtungen	51
4.3 Die Gleichwertigkeit der Aussagekraft nach § 292a Abs. 2 Nr. 3 HGB bei Rückstellungen für Innenverpflichtungen	52

Kapitel III

Die Bilanzierung von Verbindlichkeitsrückstellungen im Vergleich

1 Die Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz HGB	54
2 Die Rückstellungen für Gewährleistungen ohne rechtliche Verpflichtung nach § 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB	55
2.1 Die Bilanzierung dem Grunde nach	55
2.2 Die Bilanzierung der Höhe nach	56
3 Die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten nach den US-GAAP	57
3.1 Die Bilanzierung von <i>liabilities</i> nach den US-GAAP	57
3.2 Die Bilanzierung von <i>contingent liabilities</i> nach den US-GAAP	57

4 Die Bilanzierung ungewisser Verbindlichkeiten nach den IAS	59
4.1 Die Bilanzierung von <i>liabilities</i> nach den IAS	59
4.2 Die Bilanzierung von <i>provisions</i> (und <i>contingent liabilities</i>) [IAS 37]	60
5 Die Merkmale der Bilanzierung dem Grunde nach	61
5.1 Die Anforderungen an die Begründung der Verpflichtung nach dem HGB	61
5.1.1 Die allgemeinen Ansatzpunkte der Bilanzierung dem Grunde nach im HGB	61
5.1.2 Rückstellungsbildung unter Orientierung am Realisationsprinzip	62
5.1.3 Rückstellungsbildung ohne Orientierung am Realisationsprinzip	64
5.1.3.1 Die wirtschaftliche Entstehung bei einer bürgerlich- rechtlich begründeten Verpflichtung	65
5.1.3.2 Die wirtschaftliche Entstehung bei einer öffentlich- rechtlich begründeten Verpflichtung	66
5.1.3.3 Die wirtschaftliche Entstehung bei einer faktisch begründeten Verpflichtung	67
5.2 Die Anforderungen an die Begründung einer <i>liability</i> und einer <i>contingent liability</i> nach den US-GAAP	68
5.2.1 Die allgemeinen Ansatzpunkte für die Bilanzierung einer Verpflichtung in den US-GAAP	68
5.2.2 Die Begründung einer <i>liability</i> durch eine rechtliche Verpflichtung	70
5.2.2.1 Die grundlegenden Anforderungen an die rechtliche Natur der Verpflichtung	70
5.2.2.2 Die Begründung einer zweiseitigen Verpflichtung	70
5.2.2.3 Die Begründung einer einseitigen Verpflichtung	71
5.2.3 Die Begründung einer <i>liability</i> durch eine faktische Verpflichtung	72
5.2.4 Die Begründung einer <i>contingency</i> durch eine Verpflichtung	73
5.3 Die Anforderungen an die Begründung einer <i>liability</i> nach den IAS	74
5.3.1 Die grundlegenden Anforderungen an die Natur der Verpflichtung	74

5.3.2 Der Fall einer rechtlich begründeten Verpflichtung bei einer <i>liability</i>	75
5.3.3 Der Fall einer faktisch begründeten Verpflichtung bei einer <i>liability</i>	76
5.4 Die Anforderungen an die Begründung einer <i>provision</i> nach den IAS	76
5.4.1 Die grundlegenden Anforderungen an die Natur der Verpflichtung	76
5.4.2 Die <i>provision</i> als rechtlich begründete Verpflichtung	78
5.4.3 Die <i>provision</i> als faktisch begründete Verpflichtung	78
5.5 Der Vergleich der Anforderungen an die Begründung der Verpflichtung	80
5.5.1 Der Vergleich der grundsätzlichen Anforderungen an die Begründung einer Verpflichtung	80
5.5.2 Der Vergleich der Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung	81
5.5.2.1 Die Gegenüberstellung der Grundstrukturen der Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung	81
5.5.2.2 Die Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung: <i>Sicher</i> begründete Verpflichtungen	82
5.5.2.3 Die Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung: <i>Nicht sicher</i> begründete Verpflichtungen	83
5.5.2.4 Die Übersicht über die unterschiedlich hohen Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlichen Verpflichtung	84
5.5.3 Der Vergleich der Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung	86
5.5.3.1 Die Gegenüberstellung der Grundstrukturen der Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung	86
5.5.3.2 Die Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung: <i>Sicher</i> begründete Verpflichtungen	87

5.5.3.3 Die Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung: <i>Nicht sicher</i> begründete Verpflichtungen	88
5.5.3.4 Die Übersicht über die verschiedenen hohen Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung	89
5.5.4 Der Vergleich der Anforderungen an die Begründung einer faktischen Verpflichtung	91
5.5.5 Die Übersicht über die verschiedenen hohen Anforderungen an die Begründung einer faktischen Verpflichtung	92
5.6 Das Kriterium der Wahrscheinlichkeit	93
5.6.1 Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung einer Verbindlichkeitsrückstellung	93
5.6.2 Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung einer <i>liability</i> nach den US-GAAP	95
5.6.3 Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung einer <i>contingent liability</i> nach den US-GAAP	95
5.6.4 Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung einer <i>liability</i> nach den IAS [<i>concept of probability</i>]	96
5.6.5 Der Aspekt der Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung einer <i>provision</i> nach den IAS	97
5.6.6 Der Vergleich der jeweils erforderlichen Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme	98
5.7 Die Ermittlung des Empfängers der Leistung	100
5.7.1 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach dem HGB	100
5.7.2 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach den US-GAAP	101
5.7.3 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach den IAS	101
5.7.4 Der Vergleich der Anforderungen an die Ermittelbarkeit des Empfängers der Leistung bei rechtlich und faktisch begründeten Verpflichtungen	102
6 Die Merkmale der Bilanzierung der Höhe nach	102
6.1 Die Ermittlung der Höhe der Verpflichtung im engeren Sinn	102
6.1.1 Die Ermittlung der Höhe der Verpflichtung nach dem HGB	102

6.1.1.1 Die Ansatzpunkte der Bewertung einer Rückstellung nach dem HGB	102
6.1.1.2 Die Bewertung einer der Höhe nach <i>sicheren</i> Verpflichtung	104
6.1.1.2.1 Die Bewertung von Verpflichtungen zu Geldleistungen	104
6.1.1.2.2 Die Bewertung von Verpflichtungen zu Sach- oder Dienstleistungen	105
6.1.1.2.2.1 Die Herstellungskosten bei der Bewertung einer Verpflichtung	105
6.1.1.2.2.2 Die Anschaffungskosten bei der Bewertung einer Verpflichtung	106
6.1.1.3 Die Bewertung einer der Höhe nach <i>nicht sicheren</i> Verpflichtung nach dem HGB	107
6.1.1.3.1 Die Bewertung durch eine Schätzung nach dem HGB	107
6.1.1.3.2 Die Auswahlregeln für die Bewertung durch eine Schätzung nach dem HGB	108
6.1.1.4 Die planmäßige Abzinsung des Rückstellungsbetrages bei Verbindlichkeitsrückstellungen nach dem HGB	109
6.1.2 Die Ermittlung der Höhe einer <i>liability</i> nach den US-GAAP	111
6.1.2.1 Die Grundlagen für die Bewertung nach den US-GAAP	112
6.1.2.2 Die Bewertung anhand des <i>transaction based system</i>	113
6.1.2.2.1 Die Bewertung zum <i>net settlement value</i>	113
6.1.2.2.2 Die Bewertung zum <i>present (or discounted) value of future cash flows</i>	114
6.1.2.2.3 Die Bewertung zum <i>current market value</i>	114
6.1.2.2.4 Die Bewertung zu <i>historical cost (historical proceeds)</i>	115
6.1.2.2.5 Die Definition des Begriffes <i>cost</i> nach den US-GAAP	115
6.1.2.3 Die Auswahlregeln für eine <i>nicht sicher</i> mögliche Bewertung einer <i>liability</i> nach den US-GAAP	116
6.1.2.4 Die planmäßige Abzinsung des Verpflichtungsbetrags nach den US-GAAP	117

6.1.3 Die Ermittlung der Höhe einer <i>contingency</i> nach den US-GAAP	118
6.1.3.1 Die Bewertung einer <i>contingency</i> durch eine vernünftige Einschätzung	118
6.1.3.2 Die Auswahlregeln für eine <i>nicht sicher</i> mögliche Bewertung einer <i>contingency</i> nach den US-GAAP	120
6.1.4 Die Ermittlung der Höhe einer <i>liability</i> nach den IAS	120
6.1.4.1 Die Bewertung einer <i>liability</i> zu <i>historical cost</i>	123
6.1.4.2 Die Bewertung zu <i>current cost</i>	123
6.1.4.3 Die Bewertung zum <i>settlement value</i>	124
6.1.4.4 Die Bewertung zum <i>present value</i>	124
6.1.4.5 Die Definition des Begriffes <i>cost</i> nach den IAS	124
6.1.5 Die Ermittlung der Höhe einer <i>provision</i> nach den IAS	126
6.1.5.1 Die Bewertung einer <i>provision</i> durch eine verlässliche Schätzung	127
6.1.5.2 Die Auswahlregel bei der Bewertung einer Verpflichtung durch eine Schätzung nach den IAS	128
6.1.6 Der Vergleich der Bewertung der Verpflichtung	129
6.1.6.1 Die grundsätzlichen Anforderungen an den Sachverhalt zur Bewertung der Verpflichtung	129
6.1.6.2 Die Regeln für die <i>sicher</i> mögliche Bewertung einer Verpflichtung	130
6.1.6.2.1 Die Regeln zur Bewertung von Verpflichtungen zu Geldleistungen	130
6.1.6.2.2 Die Regeln zur Bewertung von Verpflichtungen zu Sach- oder Dienstleistungen	131
6.1.6.2.2.1 Die Herstellungskosten bei der Bewertung einer Verpflichtung	131
6.1.6.2.2.2 Die Anschaffungskosten bei der Bewertung einer Verpflichtung	132
6.1.6.3 Die Regeln für die <i>nicht sicher</i> mögliche Bewertung einer Verpflichtung	134
6.1.6.3.1 Die grundlegenden Voraussetzungen bei einer <i>nicht sicher</i> möglichen Bewertung	134
6.1.6.3.2 Die Bewertung durch eine Schätzung	135

6.1.6.3.3 Die Auswahlregeln für eine <i>nicht sicher</i> mögliche Bewertung	135
6.1.6.4 Die planmäßige Abzinsung des Verpflichtungsbetrags	137
6.2 Die Ermittlung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung	137
6.2.1 Die Bedeutung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung nach dem HGB	137
6.2.2 Die Bedeutung des Zeitpunkts der Fälligkeit nach den US-GAAP	138
6.2.3 Die Bedeutung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung nach den IAS	139
6.2.4 Der Vergleich der Bedeutung der Ermittelbarkeit des Zeitpunkts der Fälligkeit	139
7 Der Vergleich des Bilanzausweises der Verbindlichkeitsrückstellungen	140
8 Fazit des Vergleichs der Bilanzierungsregeln für die Verbindlichkeitsrückstellungen	141
8.1 Die Prüfung des Einklangs der US-GAAP und der IAS mit den EG-Richtlinien nach § 292a Abs. 2 Nr. 2 b) HGB für den Teilbereich der Verbindlichkeitsrückstellungen nach Art. 20 Abs. 1 der 4. EG-Richtlinie	142
8.2 Die Gleichwertigkeit in der Aussagekraft nach § 292a Abs. 2 Nr. 3 HGB bei Verbindlichkeitsrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz HGB	146

Kapitel IV

Die Bilanzierung von Verlustrückstellungen im Vergleich

1 Die Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB	151
2 Die Bilanzierung drohender Verluste nach den US-GAAP	152
3 Die Bilanzierung drohender Verluste nach den IAS	154
4 Die Merkmale der Bilanzierung dem Grunde nach	154
4.1 Die Anforderungen an die Begründung des Verlustes	155

4.1.1 Die Anforderungen an die Begründung des Verlustes nach dem HGB	155
4.1.1.1 Das schwebende Geschäft als Element der Begründung der Verpflichtung nach dem HGB	155
4.1.1.2 Der drohende Verlust als Element der Begründung der Verpflichtung nach dem HGB	157
4.1.2 Die Anforderungen an die Begründung des Verlustes nach den US-GAAP	158
4.1.2.1 Die Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung eines Verlustes nach den US-GAAP	158
4.1.2.2 Die Begründung eines Verlustes nach den US-GAAP	159
4.1.3 Die Anforderungen an die Begründung des Verlustes nach den IAS	160
4.1.3.1 Die Wahrscheinlichkeit bei der Bilanzierung eines Verlustes nach den IAS	161
4.1.3.2. Die Begründung eines Verlustes nach den IAS (<i>onerous contract</i>)	161
4.1.4 Der Vergleich der Anforderungen an die Begründung des Verlustes	163
4.1.4.1 Der Vergleich der Anforderungen an die den Verlust begründende Verpflichtung	163
4.1.4.2 Der Vergleich der erforderlichen Wahrscheinlichkeit des Eintritts des Verlustes	164
4.2 Die Anforderungen an die Ermittlung des Empfängers der Leistung	165
4.2.1 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach dem HGB	165
4.2.2 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach den US-GAAP	165
4.2.3 Die Bedeutung der Ermittlung des Empfängers der Leistung nach den IAS	165
4.2.4 Der Vergleich der Anforderungen an die Ermittlung des Empfängers der Leistung	166
5 Die Merkmale der Bilanzierung der Höhe nach	166
5.1 Die Ermittlung der Höhe des Verlustes	166
5.1.1 Die Ermittlung der Höhe des Verlustes nach dem HGB	166

5.1.1.1 Der Verlustbegriff nach dem HGB	166
5.1.1.2 Die Bewertung des Verlustes nach dem HGB	168
5.1.1.3 Die Auswahlregeln bei Verlusten nach dem HGB	170
5.1.1.4 Die planmäßige Abzinsung des Verlustes nach dem HGB	170
5.1.2 Die Ermittlung der Höhe des Verlustes nach den US-GAAP	171
5.1.2.1 Die Bewertung des Verlustes nach den US-GAAP	171
5.1.2.2 Die Auswahlregeln bei Verlusten nach den US-GAAP	172
5.1.2.3 Die planmäßige Abzinsung des Verlustes nach den US-GAAP	172
5.1.3 Die Ermittlung der Höhe des Verlustes nach den IAS	173
5.1.3.1 Die Bewertung des Verlustes nach den IAS	173
5.1.3.2 Die Auswahlregeln bei Verlusten nach den IAS	174
5.1.3.3 Die planmäßige Abzinsung des Verlustes nach den IAS	174
5.1.4 Der Vergleich der Regeln zur Ermittlung der Höhe eines Verlustes	175
5.1.4.1 Der Vergleich der Rahmenbedingungen der Verlustermittlung	175
5.1.4.2 Der Vergleich der Verlustermittlung bei Absatzgeschäften	176
5.1.4.3 Der Vergleich der Verlustermittlung bei Beschaffungsgeschäften	178
5.2 Die Ermittlung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung	180
5.2.1 Die Ermittlung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung nach dem HGB	180
5.2.2 Die Ermittlung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung nach den US-GAAP	180
5.2.3 Die Ermittlung des Zeitpunkts der Fälligkeit der Leistung nach den IAS	180
5.2.4 Der Vergleich der Anforderungen an die Ermittelbarkeit des Zeitpunkts der Fälligkeit	181
6 Der Vergleich der Darstellung der drohenden Verluste in der Bilanz	181

7 Fazit des Vergleichs der Bilanzierungsregeln für Verlustrückstellungen	181
7.1 Die Prüfung des Einklangs der US-GAAP und der IAS mit den EG-Richtlinien nach § 292a Abs. 2 Nr. 2 b) HGB für den Teilbereich der Verlustrückstellungen nach Art. 20 Abs. 1 der 4. EG-Richtlinie	182
7.2 Die Gleichwertigkeit in der Aussagekraft nach § 292a Abs. 2 Nr. 3 HGB bei Drohverlustrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB	186

Kapitel V

Systematische Gegenüberstellung der Regeln und Prüfung ihrer Gleichwertigkeit

1 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln	191
2 Die strukturelle Prüfung der Gleichwertigkeit nach § 292a Abs. 2 Nr. 3 HGB	192
3 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung einer bürgerlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	193
3.1 Die Erläuterung der in der Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine bürgerlich-rechtlich begründete Verpflichtung erkennbaren Besonderheiten und Unterschiede	193
3.2 Die systematische Prüfung der Gleichwertigkeit bei der Bilanzierung einer bürgerlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	199
4 Die systematische Gegenüberstellung der Vorschriften zur Bilanzierung einer öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	199
4.1 Die Erläuterung der in der Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine öffentlich-rechtlich begründete Verpflichtung erkennbaren Besonderheiten und Unterschiede	200
4.2 Die systematische Prüfung der Gleichwertigkeit bei der Passivierung einer öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	204
5 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung einer faktisch begründeten Verpflichtung	205
5.1 Die Erläuterung der in der Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine faktisch begründete Verpflichtung erkennbaren Besonderheiten und Unterschiede	205

5.2 Die systematische Prüfung der Gleichwertigkeit bei der Passivierung einer faktisch begründeten Verpflichtung	209
6 Die systematische Gegenüberstellung der Regeln zur Bilanzierung eines drohenden Verlustes	209
6.1 Die Erläuterungen zur systematischen Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für einen drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft	210
6.2 Die systematische Prüfung der Gleichwertigkeit bei der Bilanzierung eines drohenden Verlustes	213
 Literaturverzeichnis	 215
 Rechtsprechungsverzeichnis	 239
 Sachverzeichnis	 241

Abbildungsverzeichnis

<i>Abbildung I.1:</i> Das System der Rückstellungen nach § 249 HGB	24
<i>Abbildung I. 2:</i> Übersicht zur Gliederung der Untersuchung	36
<i>Abbildung III. 1:</i> Schematische Übersicht der Anforderungen an die Begründung einer bürgerlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	84
<i>Abbildung III.2:</i> Schematische Übersicht der Anforderungen an die Begründung einer öffentlich-rechtlich begründeten Verpflichtung	90
<i>Abbildung III. 3:</i> Schematische Übersicht der Anforderungen an die Begründung einer faktisch begründeten Verpflichtung	92
<i>Abbildung III. 4:</i> Die Zusammensetzung der Anschaffungskosten nach HGB, US-GAAP und IAS	133
<i>Abbildung V. 1:</i> Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine bürgerlich-rechtlich begründete Verpflichtung	194
<i>Abbildung V. 2:</i> Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine öffentlich-rechtlich begründete Verpflichtung	201
<i>Abbildung V. 3:</i> Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für eine faktisch begründete Verpflichtung	207
<i>Abbildung V. 4:</i> Gegenüberstellung der relevanten Bilanzierungsregeln für einen drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft	211

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AG	Die Aktiengesellschaft
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
APB	Accounting Principles Board
ARB	Accounting Research Bulletin
Aufl.	Auflage
BB	Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis
BGH	Bundesgerichtshof
BiRiLiG	Bilanzrichtlinien-Gesetz
BR-Drucksache	Bundesrats-Drucksache
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucksache	Bundestags-Drucksache
CAP	Committee on Accounting Procedures
cont.	contingency bzw. contingent liability
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
dies.	dieselben
ebd.	ebenda
et al.	et alia
etc.	et cetera
FASB	Federal Accounting Standards Board
fn.	footnote
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbHG	GmbH-Gesetz
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
h. L.	herrschende Lehre
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten
i. d. R.	in der Regel
i. V. m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard

IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
Jg.	Jahrgang
JoA	Journal of Accountancy
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften-und Co-Richtlinie-Gesetz
KonBefrV	Konzernabschlußbefreiungsverordnung
liab.	liability
lit.	litera
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
No.	Number
p.	page
prov.	provision
PublG	Publizitätsgesetz
PWC	Price Waterhouse Coopers
Rn.	Randnummer
S.	Seite/Seiten
SA	Securities Act
SEA	Securities Exchange Act
SEC	Securities Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concept
SFAS	Statement of Financial Accounting Standard
sog.	sogenannt
SOP	Statement of Position
StuB	Steuern und Bilanzen
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	unter anderem
US-GAAP	United States-Generally Accepted Accounting Principles
u.U.	unter Umständen
vgl.	vergleiche
WP	Wirtschaftsprüfer
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WP-Handbuch	Wirtschaftsprüferhandbuch
z. B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
IOSCO	International Organization of Securities Commission
USA	United States of America

Einführung

1 Die Zielsetzung der Arbeit

Die Arbeit hat das Ziel, die Vorschriften für die Rückstellungen nach § 249 HGB und die ihnen entsprechenden Vorschriften der US-GAAP und der IAS miteinander zu verknüpfen. Dies soll den praktischen Übergang von der Bilanzierung der unter § 249 HGB zu subsumierenden Sachverhalte zu ihrer Behandlung durch die US-GAAP und die IAS ermöglichen. Dazu wird die Perspektive einer Person oder Institution eingenommen, die nach dem HGB bilanziert und nun wissen möchte, welche Vorgehensweise für diesen Teilbereich der Rechnungslegung nach den US-GAAP und den IAS vorgeschrieben ist.

Zu einer solchen Überlegung gibt zunächst § 292a HGB¹ Anlaß. Nach dessen Abs. 1 Satz 1 braucht ein „... Mutterunternehmen ... einen [handelsgesetzlichen] Konzernabschluß und einen Konzernlagebericht ... nicht aufzustellen, wenn es einen den Anforderungen des Absatzes 2 der genannten Vorschrift entsprechenden Konzernabschluß und Konzernlagebericht aufstellt und ihn in deutscher Sprache ... offenlegt.“ Nach § 292a Abs. 2 HGB haben „der Konzernabschluß und der Konzernlagebericht ... befreiende Wirkung“, wenn sie gemäß Nr. 2 „a) nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufgestellt worden sind, b) im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG stehen ...“, und nach Nr. 3 „die Aussagekraft der danach aufgestellten Unterlagen der Aussagekraft eines ... [handelsgesetzlichen] Konzernabschlusses und Konzernlageberichts gleichwertig ist ...“.

Der geplante Vergleich ermöglicht die Prüfung, ob der Übergang auf die US-GAAP oder die IAS im hier betrachteten Teilbereich den Anforderungen nach § 292a Abs. 2 HGB genügt. Dies sind insbesondere der zuvor erwähnte Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG und die Gleichwertigkeit in der Aussagekraft des Abschlusses.

¹ Diese Vorschrift wurde durch das Kapitalaufnahme erleichterungsgesetz (KapAEG) vom 20.04.1998 in das HGB eingefügt und durch das KapCoRiLiG vom 20.03.2000 in seinem Anwendungsbereich erweitert.

Der Blick auf die IAS ist nicht nur durch § 292a HGB, sondern auch durch die in allen Mitgliedstaaten verbindliche Verordnung Nr. 1606/2002/EG vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards veranlaßt.² In der Präambel heißt es, daß die Kommission am 13. Juni 2000 in ihrer Mitteilung „Rechnungslegungsstrategie der EU: künftiges Vorgehen“ vorgeschlagen habe, daß alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften in der Gemeinschaft spätestens ab 2005 ihre konsolidierten Abschlüsse nach den IAS aufstellen sollten. Diese würden vom „International Accounting Standards Committee“ (IASC) entwickelt, um „ein einheitliches Regelwerk weltweiter Rechnungslegungsstandards aufzubauen“. Im Zuge erster Entscheidungen seien am 1. April 2001 das IASC in „International Accounting Standards Board“ (IASB) und die IAS mit Blick auf künftige internationale Regeln in „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) umbenannt worden.

In Art. 1 der Verordnung Nr. 1606/2002 wird dann das Ziel der gesetzgeberischen Maßnahme dahin festgelegt, „die von den Gesellschaften im Sinne des Artikels 4 vorgelegten Finanzinformationen zu harmonisieren, um einen hohen Grad an Transparenz und Vergleichbarkeit der Abschlüsse und damit eine effiziente Funktionsweise des Kapitalmarkts in der Gemeinschaft und im Binnenmarkt sicherzustellen“.

In Art. 4 wird für konsolidierte Abschlüsse von kapitalmarktorientierten Gesellschaften bestimmt: „für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2005 beginnen, stellen Gesellschaften, die dem Recht eines Mitgliedstaates unterliegen, ihre konsolidierten Abschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards auf ..., ... wenn ihre Wertpapiere in einem beliebigen Mitgliedsland zum Handel in einem geregelten Markt ... zugelassen sind“. Im Sinne der in Art. 2 getroffenen „Begriffsbestimmungen“ sind diese Standards grundsätzlich die IAS, die IFRS und die damit verbundenen Auslegungen (SIC/IFRIC-Interpretationen), sowie ihre späteren Änderungen, die vom IASB herausgegeben oder angenommen werden.

Ausnahmsweise sind nach Art. 9 international anerkannte Standards erst für Geschäftsjahre ab 1. Januar 2007 anzuwenden, wenn ein Mitgliedstaat dies für Gesellschaften vorschreibt, deren Schuldtitel lediglich in einem geregelten Markt eines Mitgliedstaats oder deren Wertpapiere zum öffentlichen Handel in einem Mitgliedstaat seit einem vor der Veröffentlichung der Verordnung Nr. 1606/2002 liegenden Geschäftsjahr zugelassen sind.

² Amtsblatt Nr. L 243 vom 11.09.2002, S. 1-4.

2 Der Gang der Untersuchung

Die Untersuchung umfaßt fünf Kapitel. In Kapitel I wird die Rechnungslegung, deren Bestandteile die hier miteinander verglichenen Regeln sind, zunächst in einen breiteren Zusammenhang gestellt. Dabei werden die möglichen Zwecke solcher Vorschriften beleuchtet, als deren gemeinsames Ziel sich die Vermittlung von Informationen feststellen läßt.

Ein gesetzlich begründeter Anlaß für einen Vergleich von Regeln aus dem HGB mit den korrespondierenden Bestimmungen aus den US-GAAP und den IAS folgt aus § 292a HGB, der bei Wahrung der gesetzlichen Anforderungen (Einklang mit dem EU-Recht und Gleichwertigkeit in der Aussagekraft mit einem Konzernabschluß nach dem HGB) die Verwendung dieser Regelwerke für einen befreienden Konzernabschluß ermöglicht. Zwar tritt § 292a HGB gemäß Art. 5 KapAEG mit Wirkung vom 31.12.2004 außer Kraft und ist letztmals auf das Geschäftsjahr anzuwenden, das spätestens am 31.12.2004 endet. Das ändert aber nichts an dem durch diese Bestimmung ausgelösten Erfordernis eines Strukturvergleichs der insoweit bedeutsamen internationalen Rechnungslegungsstandards, wie sich der den Gesetzentwurf des KapAEG betreffenden Bundestags-Drucksache 13/7141 vom 6.3.1997 entnehmen läßt.

Dort werden in Abschnitt C der Präambel als Alternativen zum Erlaß des KapAEG zwei denkbare Vorgehensweisen erörtert: 1. Abzuwarten, bis aufgrund einer Vereinbarung zwischen IOSCO und IASC/IASB von den Börsen weltweit anerkannte abgestimmte internationale Rechnungslegungsstandards für Konzernabschlüsse vorliegen; 2. die deutschen Konzernabschlüsse unter Übernahme internationaler Regelungen zu überarbeiten. Beide Alternativen zum KapAEG werden mit Rücksicht auf den Zeitfaktor verworfen: Es bestehe ein aktueller Regelungsbedarf dafür, nach allgemein anerkannten Regeln für Kapitalmarktzwecke aufgestellte Konzernabschlüsse mit befreiender Wirkung zu tolerieren³, wenn den zuvor genannten Anforderungen des (damals erst geplanten) § 292a HGB genügt werde.

Danach hat das durch § 292a HGB eröffnete Gleichstellungsverfahren in der Tat nur den Charakter einer Zwischenstation auf dem Weg zu einem weltweit anerkannten Rechnungslegungsstandard, was eine zeitliche Begrenzung dieser Bestimmung nahelegt, um die integrativen Bemühungen um einen weltweit einheitlichen Standard zu fördern. Gerade dazu ist aber ein Strukturvergleich der bisher vorliegenden anerkannten internationalen Rechnungslegungsstandards unerlässlich, um die derzeit herrschende Situation beschreiben und Hinweise für den Weg geben zu können, der mit dem Ziel einer Vereinheitlichung beschriftet werden sollte oder beschriftet werden muß.

³ Vgl. BT-Drucksache 13/7141 vom 06.03.1997, Anl. 1, Begr. A II 4.

Ein Stück dieses Weges ist durch die EG-Verordnung Nr. 1606/2002 vorgezeichnet worden. Dort heißt es in Art. 6 (1), daß die Kommission durch einen Regelungsausschuß für Rechnungslegung unterstützt wird. Damit ist die Fortentwicklung der internationalen Standards gewährleistet.

Dieser Gesichtspunkt wurde bereits in der Begründung zum KapAEG besonders angesprochen.⁴ Dort heißt es, daß die Kommission der EU die Bemühungen des IASC um einen weltweit verwendbaren Konzernabschluß unterstützen wolle. Wenn sich herausstellen sollte, daß die europäischen Bilanzrichtlinien und die IAS in bestimmten Punkten nicht miteinander vereinbar seien, so werde die Kommission, falls erforderlich, ein Verfahren zur Änderung der Richtlinien einleiten. Auf nationaler Ebene müsse entschieden werden, ob Vorschriften des nationalen Rechts geändert werden müßten, um die Anwendung der IAS zu ermöglichen. Dazu wird in der Bundestagsdrucksache weiter ausgeführt, daß die Feststellung der Vereinbarkeit der Bilanzrichtlinien mit den IAS die Annahme erlaube, daß diese auch mit den US-GAAP grundsätzlich vereinbar sein dürften, weil diese dem deutschen Vorsichtsprinzip sehr viel näherstünden als die den Grundsätzen dynamischer Bilanzierung stärker folgende britische Rechnungslegungspraxis. Da auch eine Bilanzierung nach den US-GAAP mit den Richtlinien der EU vereinbar sei, und erstere sehr viel konservativer (als die IAS) seien, würden auch insoweit keine Probleme mit den Bilanzrichtlinien anzunehmen sein.⁵

Warnend heißt es dann noch im Hinblick auf die geplante, zeitlich begrenzte Gleichwertigkeitsprüfung, daß eine Anpassung des nationalen (im Sinne des deutschen) Rechts an die IAS für die Konzernrechnungslegung (trotz ihrer fehlenden Maßgeblichkeit für die steuerliche Gewinnermittlung) ausscheide, „weil die Mehrzahl der Konzernabschlüsse aufstellenden Mutterunternehmen nicht bereit sein werden“ das bewährte deutsche Vorsichtsprinzip im Konzernabschluß aufzugeben.⁶

Die vorstehenden Erwägungen zur Konsolidierung und Fortentwicklung der internationalen Rechnungslegungsstandards lassen sich nur durch einen die Regelwerke übergreifenden Strukturvergleich zu tragfähigen Schlußfolgerungen verfestigen. Für den in dieser Arbeit angesprochenen Teilbereich der Rechnungslegung wird dazu im Verlauf von Kapitel I ein systemneutrales Vergleichsmodell entwickelt, welches das Auffinden der entsprechenden Regeln aus dem HGB, den US-GAAP und den IAS ermöglicht. Dazu wird die Methode der internationalen Rechtsvergleichung herangezogen.

Das ist eine notwendige Folge der Vorgaben des deutschen Gesetzgebers in § 292a HGB. Danach ist ein befreiender Konzernabschluß nach anderen Vor-

⁴ Vgl. BT-Drucksache 13/7141 vom 06.03.1997, Anl. 1, Begr. A II 2.2.

⁵ Vgl. BT-Drucksache 13/7141 vom 06.03.1997, Anl. 1, Begr. A II 2.2, 2. Abs.

⁶ Vgl. BT-Drucksache 13/7141 vom 06.03.1997, Anl. 1, Begr. A II 3.1.

schriften als denen des HGB eben nur dann möglich, wenn die andersartig erstellten Unterlagen in der Aussagekraft denen nach dem HGB „gleichwertig“ sind und zudem im „Einklang“ mit den europarechtlichen Richtlinien stehen. Damit liegt insoweit ein gesetzlich angeordneter Fall der Rechtsvergleichung vor, der über den Rahmen allgemeiner akademischer Überlegungen weit hinausgeht. Das in der EG-Verordnung Nr. 1606/2002 angesprochene Postulat nach einer Fortentwicklung des internationalen Rechnungswesens weist in dieselbe Richtung.

In Kapitel II werden die Regeln aus den US-GAAP und den IAS benannt, die den verschiedenen Rückstellungen nach § 249 HGB zum Vergleich gegenüberzustellen sind. Die dabei gewonnenen Schlußfolgerungen bestimmen die Inhalte von Kapitel III und Kapitel IV. Dort wird ermittelt, für welche Sachverhalte miteinander zu vergleichende Regeln vorliegen. Zum einen sind dies die Verbindlichkeitsrückstellungen, wie sie durch § 249 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz HGB behandelt werden. Diesen werden in Kapitel III die korrespondierenden Regeln aus den US-GAAP und den IAS gegenübergestellt und mit ihnen analysierend verglichen. Zum anderen sind dies die Verlustrückstellungen nach § 249 Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz HGB, die in Kapitel IV mit den ihnen grundsätzlich entsprechenden Vorschriften aus den US-GAAP und den IAS verglichen und analysiert werden. Die mit dem Vergleich verbundene Analyse bezieht sich im wesentlichen auf die Frage der Gleichwertigkeit in der Aussagekraft der nach den verschiedenen Regelwerken erstellten Jahresabschlüsse.

In den Kapiteln III und IV wird zur Strukturierung des Vergleichs auf das in Kapitel I entwickelte systemneutrale Modell zurückgegriffen. Danach ist zu fragen, ob zur Subsumtion des betrachteten Sachverhalts unter eine Regel die Begründung, der Empfänger, die Höhe und der Zeitpunkt der Fälligkeit einer Verpflichtung jeweils *sicher* ermittelbar sein muß oder ob dafür eine *nicht sichere* Ermittelbarkeit ausreicht.

Auf diese Erkenntnisse wird in Kapitel V zurückgegriffen. Dort werden die in Kapitel III und Kapitel IV behandelten Vorschriften synoptisch miteinander verknüpft. Diese Synopse beruht auf dem in Kapitel I entwickelten systemneutralen Modell. Nach der Art des jeweiligen Sachverhalts (bürgerlich-rechtlich, öffentlich-rechtlich oder faktisch begründete Verpflichtung bzw. drohender Verlust) kann damit schematisch gezeigt werden, welche der Regeln nach dem HGB, den US-GAAP und den IAS miteinander vergleichbar sind. Das erlaubt weitere Aussagen über die Gleichwertigkeit der Aussagekraft der nach den verschiedenen Vorschriften erstellten Unterlagen und ihre Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EU-Rechts.

Kapitel I

Die Grundlagen des Vergleichs

1 Die Ausgangsfragen der Untersuchung

Die gemeinsame Basis für den Vergleich von Vorschriften aus verschiedenen Regelwerken zur Rechnungslegung ergibt sich aus der Gegenüberstellung der mit ihnen jeweils verfolgten Zielsetzung(en). Dabei zeigt sich, daß die Rechnungslegung (auch) der Vermittlung von Informationen dienen soll. Dieses Erkenntnis bildet die gemeinsame theoretische Basis für den Vergleich. Denn es läßt sich nur das sinnvoll miteinander vergleichen, was demselben Zweck dient.

Legitimiert wird der Vergleich durch § 292a HGB, die sog. Öffnungsklausel. Nach dieser Vorschrift sind bestimmte Unternehmen von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses und Konzernlageberichtes nach dem HGB befreit, wenn sie einen dem Kriterienkatalog in § 292a Abs. 1 HGB entsprechenden Konzernabschluß und Konzernlagebericht aufstellen. Durch diesen Katalog wird zum einen die Verwendung der US-GAAP und der IAS für einen befreienden Konzernabschluß und Konzernlagebericht ermöglicht. Zum anderen sind darin aber auch noch die Anforderungen an einen nicht nach dem HGB aufgestellten Konzernabschluß und Konzernlagebericht enthalten, deren Erfüllung in der vorliegenden Arbeit geprüft wird.⁷

Für den Vergleich wird ein systemneutrales, d.h. ein zugleich auf das HGB, die US-GAAP und die IAS anwendbares Modell benötigt, das das Auffinden der korrespondierenden Regeln in den zu vergleichenden Regelwerken gestattet. Nach den Erkenntnissen der internationalen Rechtsvergleichung wird ein Modell entwickelt, das anhand vorstrukturierter Gruppen von Sachverhalten die korrespondierenden Vorschriften aus den drei Regelwerken für den hier betrachteten Teilbereich (Rückstellungen nach dem HGB) aufzeigt. Damit ist dann auch der systematische Vergleich von einzelnen Vorschriften

⁷ Vgl. unten „3 Der Kriterienkatalog nach § 292a Abs. 2 HGB“ und die Folgebunkte.

der Regelwerke und ihre Analyse im Hinblick auf die zuvor erwähnten Anforderungen in § 292a HGB möglich.⁸

2 Die Rechnungslegung als Teilbereich des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens

2.1 Die Bestimmung des Untersuchungsgegenstands

Der Untersuchungsgegenstand sind ausgewählte Regeln zur Rechnungslegung, deren Anwendung durch Gesetze oder durch andere hoheitliche Maßnahmen vorgeschrieben wird. Diese bezeichnet *Moxter* als „Rechnungslegung im Rechtssinne“.⁹

Die Rechnungslegung ist ein Teilbereich des betriebswirtschaftlichen Rechnungswesens. Unter diesen Oberbegriff werden alle die Instrumente subsumiert, die Informationen zur Planung, Lenkung, Durchsetzung und Kontrolle von wirtschaftlichen Aktivitäten zur Verfügung stellen sollen. Informiert wird durch die Abbildung vergangener, gegenwärtiger und erwarteter zukünftiger Zustände und Bewegungen im Unternehmen. Die Zustände und Bewegungen werden durch die Produktion von Zahlenmaterial in einem formalisierten und institutionalisierten Prozeß abgebildet. Folglich sind die Instrumente des Rechnungswesens im hier verstandenen Sinn die wiederholten und strukturgleichen Zusammenstellungen von Zahlen. Die nur fallweise Ermittlung einer Zahl, wie bspw. die Ermittlung eines Unternehmenswertes, wird damit nicht als Rechnungswesen verstanden.¹⁰

Im Blickpunkt der Rechnungslegung, die auch als externes Rechnungswesen bezeichnet wird, steht die Problematik des Auftragshandelns, die auch als „Principal-Agent-Beziehung (oder: -Theorie)“ bezeichnet wird¹¹: Die Leitung einer Organisation soll als Beauftragte die Auftraggeber zur Unterstützung von Planungen und Kontrollen informieren. In der Form der Rechnungslegung sollen die Handlungen der Beauftragten und die Ergebnisse in Zahlen abgebildet werden. Zum einen wird so über Ansprüche im Hinblick auf die

⁸ Vgl. unten „4 Die Erkenntnisse der Rechtsvergleichung als Grundlage des Vergleichs“.

⁹ Vgl. MOXTER, Bilanzlehre I, S. 156.

¹⁰ Vgl. dazu BUSSE VON COLBE, Rechnungswesen, S. 599 f.; LÜCKE, Rechnungswesen, S. 1686 f. und 1692; SCHNEIDER, Band 2, S. 3 f.

¹¹ Zum Auftragshandeln als Ansatzpunkt für Rechnungslegung vgl. grundlegend SCHNEIDER, Band 2, S. 3 f.; ders., Investition, S. 648 f. Siehe dazu auch BREID, Aussage, S. 822 ff.; COENENBERG, Jahresabschluß, S. 1074 f.; DELEKER, Überlegungen, S. 2049 f.; ELSCHEN, Principal-Agent, S. 557 ff., m.w.N.; EWERT, Anlegerschutz, S. 45, m.w.N.; GROßFELD, Stellung, S. 3; JANSCHKE, Schutz, S. 93 f.; PELLEN, Schutz, S. 71; WAGENHOFER, Agency Probleme, S. 239 f. u. 248 f.; WALZ, Regulierung, S. 90 f.

Vergangenheit berichtet; zum anderen soll im Hinblick auf die Zukunft Wissen zur Bildung von Erwartungen zur Verfügung gestellt werden.¹² Griffig formuliert soll die Rechnungslegung ein Kompaß für die Entwicklung des Unternehmensgeschehens sein.¹³

Welche Zahlen dem Grunde und der Höhe nach ermittelt und abgebildet werden, hängt von den verfolgten Zielen ab. Die möglichen Ziele sind ebenso umfangreich wie die möglichen Instrumente. Die zu ermittelnden Zahlen sollen auf die Belange derer abzielen, die an einer Organisation interessiert sind. Der Kreis der möglichen Interessenten ist umfangreich und heterogen besetzt: (potentielle) Eigen- und Fremdkapitalgeber, Führungskräfte, Lieferanten, Abnehmer, der Fiskus sowie die Öffentlichkeit allgemein gehören dazu.¹⁴ Damit gilt zwangsläufig, daß es keine optimale Bilanzkonzeption gibt, die allen an ihr interessierten Gruppen gleich gerecht wird.¹⁵

Vor dem Vergleich von einzelnen Regeln zur Rechnungslegung aus dem HGB, den US-GAAP und den IAS muß geprüft werden, ob die Regelwerke hinsichtlich der jeweils verfolgten Ziele übereinstimmen. Fehlt es daran, ist ein sinnvoller Vergleich unmöglich.¹⁶

2.2 Die Ziele der Rechnungslegung nach dem HGB

Im HGB wird explizit nicht darauf hingewiesen, welche Ziele mit der dort verankerten Rechnungslegung verfolgt werden sollen.¹⁷ Die Ziele sind vielmehr nur mittelbar daraus ableitbar, daß die Vorschriften zur Rechnungslegung in einen Bezug zu anderen Vorschriften gestellt werden.

Ein Ziel ist insoweit die Ermittlung eines Gewinns als Grundlage zur Bemessung der Ausschüttungen an die Eigenkapitalgeber. In Abhängigkeit von der jeweiligen Rechtsform des Unternehmens werden im GmbHG, im AktG und im HGB die Ansprüche der Eigenkapitalgeber festgelegt, wobei an den handelsbilanziell ermittelten Gewinn angeknüpft wird. Deshalb wird das Pri-

¹² Vgl. OHNE VERFASSER, Rechnungslegung, S. 599, m.w.N.; PELLENS, Jahresabschluß, S. 367 f.; SCHNEIDER, Band 2, S. 3 f., 11 u. 31; WALZ, Regulierung, S. 90; v. WYSOCKI, Jahresabschluß, S. 991 f. Zur Rechnungslegung als Mittel zur Vermeidung von Konflikten zwischen Managern, Anteilseignern und Gläubigern vgl. HUSER, Anlegerschutz, S. 8 f. und insbes. PELLENS, Schutz, S. 77 f., m.w.N. und ders., Jahresabschluß, S. 368.

¹³ Vgl. v. WYSOCKI, Jahresabschluß, S. 992.

¹⁴ Eine Aufzählung der Zielsetzungen und Instrumente liefern bspw. BUSSE VON COLBE, Rechnungswesen, S. 601 f., m.w.N. und LÜCKE, Rechnungswesen, S. 1687.

¹⁵ Vgl. BAETGE/THIELE, Schutz, S. 12 f.; WALZ, Regulierung, S. 95 und zu den verschiedenen Adressaten noch BREKER, ET AL., Internationalisierung I, S. 142 und BUSSE VON COLBE, Information, S. 17 f.

¹⁶ Auf die Bedeutung der mit der Bilanzierung verfolgten Zwecke zur Beurteilung von Bilanzierungsregeln verweist schon ENGELS, Bewertung, S. 182; vgl. auch KRAWITZ, Vergleich A, S. 631.

¹⁷ Vgl. COENENBERG, Jahresabschluß, S. 34; RÜCKLE, Bewertung, S. 192.

märziel des HGB mit den Begriffen¹⁸ „Ausschüttungsbemessung“¹⁹ oder auch „Zahlungsbemessung“²⁰ bezeichnet.²¹

Dieses Ziel soll die Gläubiger und die (Mit-)Inhaber des Unternehmens schützen. Zum einen wird so das Gesellschaftsvermögen als Haftungsmasse für die Gläubiger gesichert. Zum anderen wird in Verbindung mit den jeweiligen Vorschriften zum Beschluß über den auszuschüttenden Gewinnanteil²² die willkürliche Kürzung dieser Größe durch das Management verhindert. Zudem werden aus der Gruppe der Gesellschafter die Minderheitsgesellschafter geschützt, indem die Mehrheitsgesellschafter daran gehindert werden, ihre stärkere Position auszunutzen, wie es bei einem von den Gesellschaftern selbst erstellten Regelwerk möglich wäre.²³

Die Verfolgung des Ziels der Ausschüttungsbemessung erzeugt jedoch auch einen Konflikt zwischen den Interessen der Gläubiger (Schutz der Haftungsmasse) und denen der Gesellschafter (Höhe der Ausschüttung). Während die Gläubiger eine eher niedrige Ausschüttung anstreben, sind die Gesellschafter u.U. an einer eher hohen Ausschüttung interessiert.²⁴

Das andere Ziel der Rechnungslegung nach dem HGB besteht in der Vermittlung von Informationen über die Auswirkungen der Dispositionen in der abgelaufenen Periode. Die gegebenen Informationen sollen es den Gesellschaftern und den Gläubigern ermöglichen, sich vor einer Täuschung durch das Management zu schützen.²⁵

¹⁸ Zur „Ausschüttungsbemessung“ oder auch „Zahlungsbemessung“ vgl. kritisch SCHNEIDER, Band 2, S. 84 f., der darauf hinweist, daß der ermittelte Gewinn nicht automatisch der ausschüttbare Betrag ist. Vielmehr kann dieser erheblich vom Gewinn abweichen. Er kann durch verschiedene Maßnahmen erhöht – dies bspw. durch Auflösung von Gewinnrücklagen aus Vorperioden – oder auch verringert werden.

¹⁹ Den Begriff „Ausschüttungsbemessungsfunktion“ verwenden in diesem Zusammenhang bspw. MOXTER, Entwicklung, S. 63; SCHILDBACH, Jahresabschluß, S. 32 ff. und ders., US-GAAP, S. 11, wie auch v. WYSOCKI, Jahresabschluß, S. 993.

²⁰ Diesen Begriff verwenden bspw. BREKER, ET AL., Internationalisierung I, S. 142 und COENENBERG, Jahresabschluß, S. 36 ff.

²¹ Zu den Zwecken der Rechnungslegung nach dem HGB vgl. BUSSE VON COLBE, Information, S. 14; CLEMM, Zweckmäßigkeit, S. 132; COENENBERG, Jahresabschluß, S. 34 ff.; KRAWITZ, Vergleich A, S. 631; PELLENS, Jahresabschluß, S. 367; RÜCKLE, Bewertung, S. 193.

²² Diese Vorschriften sind im einzelnen: § 120 Abs. 1 HGB (für die OHG), § 167 Abs. 1 HGB (für die KG), § 58 AktG (für die AG bzw. KGaA), § 29 Abs. 1 GmbHG (für die GmbH); vgl. dazu auch die Darstellung bei PELLENS, Jahresabschluß, S. 367.

²³ Vgl. BEUTHIEN, Schutz, S. 53; COENENBERG, Jahresabschluß, S. 36; PELLENS, Jahresabschluß, S. 367.

²⁴ Vgl. BAETGE/THIELE, Schutz, S. 14 f.; BEISSE, Grundprinzip, S. 78; EWERT, Anlegerschutz, S. 46; MOXTER, Entwicklung, S. 74.; SCHILDBACH, Jahresabschluß, S. 39 ff., spricht hier von „Eigner-Gläubiger-Konflikt“.

²⁵ Vgl. COENENBERG, Jahresabschluß, S. 39 f., m.w.N.; PELLENS, Jahresabschluß, S. 367 f.; v. WYSOCKI, Jahresabschluß, S. 991 ff. COENENBERG sieht die Informationsfunktion als Primär- und die Ausschüttungsbemessung als Sekundärzweck.

Rechtsprechungsverzeichnis

BFH (Bundesfinanzhof)

BFH- Urteil vom 17.01.63 - IV 165/59 S, in: NJW 1963, S. 1423 - 1424
BFH- Urteil vom 13.01.66 - IV 51/62, in: NJW 1966, S. 1383 - 1384
BFH- Urteil vom 16.07.69 - I R 81/66, in: BB 24. Jg. (1969), S. 1339 - 1340
BFH- Urteil vom 19.01.72 - I 114/65, in: BStBl. II, 1972, S. 392 - 395
BFH- Urteil vom 19.02.75 - I R 28/73, in: BStBl. II, 1975, S. 480 - 482
BFH- Urteil vom 20.03.80 - IV R 89/79, in: BStBl. II, 1972, S. 297 - 301
BFH- Urteil vom 16.11.82 - VIII R 95/81, in: BStBl. II, 1983, S. 361 - 364
BFH- Urteil vom 19.05.83 - IV R 205/79, in: BB 38. Jg. (1983), S. 1966 - 1967
BFH- Urteil vom 07.07.83 - IV R 47/80, in: BStBl. II, 1983, S. 753 - 755
BFH- Urteil vom 05.02.87 - IV R 81/84, in: BB 42. Jg. (1987), S. 731 - 733
BFH- Urteil vom 19.05.87 - VIII R 327 /83, in: BB 42. Jg. (1987), S. 1985 - 1987
BFH- Urteil vom 08.10.87 - IV R 18/86, in: BStBl. II, 1988, S. 57 - 62
BFH- Urteil vom 16.12.87 - I R 68/87, in: BStBl. II, 1988, S. 338 - 342
BFH- Urteil vom 22.11.88 - VIII R 62/85, in: BB 44. Jg. (1989), S. 664 - 666
BFH- Urteil vom 05.06.89 - II ZR 172/88, in: BB 44. Jg. (1989), S. 1518 - 1519
BFH- Urteil vom 12.12.90 - I R 153/86, in: BStBl. II, 1991, S. 479 - 481
BFH- Urteil vom 12.12.90 - I R 18/89, in: BB 46. Jg. (1991), S. 509 - 510
BFH- Urteil vom 13.11.91 - I R 129/90, in: BB 47. Jg. (1992), S. 1103 - 1104
BFH- Urteil vom 13.11.91 - I R 78/89, in: BStBl. II, 1992, S. 177 - 179
BFH- Urteil vom 12.12.91 - IV R 28/91, in: BStBl. II, 1992, S. 600 - 604
BFH- Urteil vom 25.03.92 - I R 69/91, in: BB 47. Jg. (1992), S. 1964 - 1965
BFH- Urteil vom 02.10.92 - III R 54/91, in: BB 48. Jg. (1993), Seite 181
BFH- Urteil vom 16.12.92 - XI R 42/89, in: HFR 1993, Seite 372
BFH- Urteil vom 21.01.93 - I R 115/91, in: BStBl. II, 1993, S. 373 - 376
BFH- Urteil vom 03.02.93 - I R 37/91, in: BStBl. II, 1993, S. 441 - 446
BFH- Urteil vom 26.05.93 - X R 72/90, in: BStBl. II, 1993, S. 855 - 861
BFH- Urteil vom 19.10.93 - VII R 14/92, in: BStBl. II, 1993, S. 891 - 894
BFH- Urteil vom 20.09.95 - X R 255/93, in: BStBl. II, 1997, S. 320 - 325
BFH- Urteil vom 06.12.95 - I R 14/95, in: BB 51. Jg. (1996), S. 1495 - 1497
BFH- Beschluß vom 23.06.97 - GrS 2/93, in: BStBl. II, 1993, S. 735 - 739
BFH- Urteil vom 03.07.97 - IV R 49/96, in: BB 52. Jg. (1997), S. 2159 - 2160
BFH- Urteil vom 07.10.97 - VIII R 84/94, in: BStBl. II, 1998, S. 331 - 332
BFH- Urteil vom 15.10.97 - I R 16/97, in: BStBl. II, 1998, S. 249 - 252
BFH- Urteil vom 27.11.97 - IV R 95/96, in: BB 53. Jg. (1998), S. 1411 - 1412
BFH- Urteil vom 11.02.98 - I R 62/97, in: BStBl. II, 1998, S. 658 - 660
BFH- Urteil vom 19.03.98 - IV R 1/93, in: BStBl. II, 1999, S. 352 - 354
BFH- Urteil vom 19.08.98 - XI R 8/96, in: BB 53. Jg. (1998), S. 2632 - 2633
BFH- Urteil vom 27.06.2001 - I R 45/97, in: DB 54. Jg. (2001), S. 1698 - 1701

BGH (Bundesgerichtshof)

BGH-Urteil vom 18.02.1955 - V ZR 108/53, in: BGHZ 16, S.334 ff.

BGH-Urteil vom 27.10.1967 - V ZR 153/64, in: BGHZ 48, S.396 ff.

BGH-Urteil vom 03.05.1984 - IX ZR 37/83, in: NJW 1984, S. 2088 f.

BGH-Urteil vom 28.01.1991 - II ZR 20/90, in: NJW 1991, S. 1890 f.

BGH-Urteil vom 30.01.1992 - IX ZR 112/91, in: BGHZ 117, S.127 ff.

Sachverzeichnis

- Absatzgeschäft
 - , Verlustermittlung
 - , HGB, 170
 - , IAS, 173
 - , US-GAAP, 159
 - , Vergleich, 176
- Abzinsung
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
 - , HGB, 109
 - , IAS, 123, 124
 - , US-GAAP, 117
 - , Vergleich, 137
- , Verlustrückstellung
 - , HGB, 170
 - , IAS, 172
 - , US-GAAP, 172
 - , Vergleich, 176, 178
- accrual accounting [US-GAAP], 40
- accrual principle [IAS], 45
- Anschaffungskosten, *siehe* Sach- oder Dienstleistung, Bewertung der Verpflichtung
- asset/liability approach [US-GAAP], 42, 47
- assets
 - , IAS, 97, 162
 - , US-GAAP, 41, 153, 159
 - , intangible assets, 124, 125
- Auftragsfertigung, langfristige, 159, 183
- Auftragshandeln, 8
- Aufwandsrückstellungen, *siehe* Innenverpflichtungen
- Aussagekraft, Gleichwertigkeit der Abschlüsse
 - , Definition, 18
 - , Innenverpflichtungen, 52
 - , Verbindlichkeitsrückstellungen, 146
 - , bürgerlich-rechtliche Verpflichtung, 199
 - , öffentlich-rechtliche Verpflichtung, 204
 - , faktische Verpflichtung, 209
 - Verlustrückstellungen, 186, 213
- Ausschüttungsbemessung, 10
- Außenverpflichtung, 24, 26, 35, 38
- Auswahlregel
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
 - , HGB, 108
 - , IAS, 128
 - , US-GAAP, 116
 - , Vergleich, 135
- , Verlustrückstellung
 - , HGB, 170
 - , IAS, 174
 - , US-GAAP, 172
 - , Vergleich, 176
- balance sheet
 - , IAS, 27, 47
 - , US-GAAP, 27
- Beschaffungsgeschäft
 - , Verlustermittlung
 - , HGB, 170
 - , IAS, 179
 - , US-GAAP, 159
 - , Vergleich, 178
- Bewertung
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
 - , HGB, 102
 - , IAS, 120, 126
 - , US-GAAP, 111
 - , Vergleich, 129
- , Verlustrückstellung
 - , HGB, 166
 - , IAS, 173
 - , US-GAAP, 171
 - , Vergleich, 175
- Bilanzausweis
 - , contingent liability (contingency) [US-GAAP], 43

- , Rückstellung [HGB], 39
- , liability [IAS], 48
- , liability [US-GAAP], 43
- , provision [IAS], 48
- Bilanztheorie
- , dynamisch, 4, 24, 40, 45, 80
- , statisch, 24, 41, 46, 80
- borrowing cost, *siehe* Fremdkapitalzinsen
- bürgerlich-rechtliche Verpflichtungen
- , HGB, 65
- , IAS, 75, 78
- , US-GAAP, 70
- Bürgschaft 78, 79, 197, 206
- capital maintenance (IAS)
- , financial, 122
- , physical, 122
- Cash-Flow-Statement
- , IAS, 28
- , US-GAAP, 28
- comparability [IAS], 46
- conceptual framework [US-GAAP], 11, 114, 153
- concept of probability [IAS], 96
- conservatism [US-GAAP], 43, 112
- constructive obligation [US-GAAP], 72
- contingency [US-GAAP]
- , Bilanzausweis, 43
- , Verbindlichkeitsrückstellung
- , Grundsätze, 57
- , Begründung, 68
- , Empfänger, 101
- , Bewertung, 118
- , Zeitpunkt der Fälligkeit, 138
- , Verlustrückstellung
- , Grundsätze, 152
- , Begründung, 158
- , Empfänger, 165
- , Bewertung, 171
- , Zeitpunkt der Fälligkeit, 180
- contingent liability [IAS], 60
- contingent liability [US-GAAP], *siehe* contingency [US-GAAP]
- contingent loss [US-GAAP], *siehe* contingent liability, Verlustrückstellung
- cost
- , IAS, 124
- , US-GAAP, 115
- borrowing cost, *siehe* Fremdkapitalzinsen
- current cost [IAS], 123
- current liabilities
- , IAS, 49
- , US-GAAP, 43
- current market value [US-GAAP], 114
- Darlehensvertrag, 110, 173, 195
- definitions [US-GAAP], 41
- Dienstleistungen, *siehe* Sach- oder Dienstleistungen
- disclosures about segments [IAS], 28
- Diskontierung, *siehe* Abzinsung
- Drohverlustrückstellung, *siehe* Verlustrückstellung
- Einklang mit der EG-Richtlinie
- , Definition, 16
- , Verbindlichkeitsrückstellungen, 142
- , Verlustrückstellungen, 182
- Empfänger der Leistung
- , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 100
- , IAS, 101
- , US-GAAP, 101
- , Vergleich, 102
- , Verlustrückstellung
- , HGB, 165
- , IAS, 165
- , US-GAAP, 165
- , Vergleich, 166
- equitable obligation [US-GAAP], 72
- fair presentation, 17
- fair value, 124
- faktische Verpflichtungen
- , HGB, 67
- , IAS, 76
- , US-GAAP, 72
- Fälligkeit der Leistung

- , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 137
- , IAS, 139
- , US-GAAP, 138
- , Vergleich, 139
- , Verlustrückstellung
- , HGB, 180
- , IAS, 180
- , US-GAAP, 180
- , Vergleich, 181
- Financial Information by Segment [IAS], 28
framework
- , IAS, 47, 60, 124,
- , US-GAAP, *siehe* conceptual framework
- Fremdkapitalzinsen
- , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 106
- , IAS, 126
- , US-GAAP, 116
- , Vergleich, 132
- , Einklang mit EG-Richtlinie, 144
- , Verlustrückstellung,
- , Einklang mit EG-Richtlinie, 185
- Funktionalität, Prinzip der, 22
- Garantieverpflichtung, *siehe* Gewährleistungsrückstellung
- Geldleistungen
- , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 104, 109
- , IAS, 124, 139
- , US-GAAP, 112, 113, 114, 117, 119
- , Vergleich, 130, 137
- , Einklang mit EG-Richtlinie, 144
- Gemeinkosten, *siehe* Herstellungskosten
- Geschäft, schwebendes
- , HGB, 151, 152,
- , IAS, 154
- , US-GAAP, 152
- Geschäftsbesorgung, 197
- Gewährleistungsrückstellung
- , HGB, 39, 55, 135
- , IAS, 76, 78, 97, 128, 135
- , US-GAAP, 119, 135
- Gleichwertigkeit der Aussagekraft der Abschlüsse, *siehe* Aussagekraft
- GoB, 56
- Gruppenbewertung
- , HGB, 56, 107
- , IAS, 97
- , US-GAAP, 119
- Herstellungskosten
- , HGB, 105
- , IAS, *siehe* cost
- , US-GAAP, *siehe* cost
- , Vergleich, 131
- historical cost
- , IAS, 123
- , US-GAAP, 115
- historical proceeds [US-GAAP], *siehe* historical cost
- IAS 37, 60, 78, 121, 195, 199, 204
- IFRS, 2
- Imparitätsprinzip [HGB], 151, 167
- Income Statement
- , IAS, 27, 47
- , US-GAAP, 27
- Informationsvermittlung
- , HGB, 10, 13
- , IAS, 11, 13
- , US-GAAP, 11, 13
- Innenverpflichtungen
- , Gleichwertigkeit, 52
- , HGB, 24, 35, 37
- , IAS, 26, 35
- , US-GAAP, 26, 35
- , Einklang mit EG-Richtlinie
- , Vergleich, 50
- intangible assets [IAS], 124
- inventories [IAS], 124
- Kapitalerhaltung
- , HGB, 103, 129, 140
- , IAS, 122, 129, 139, 140, 180, 181
- , US-GAAP, 129, 140
- Konzernabschluß, 2, 7, 13, 14, 15, 16, 18, 28

- Konzernrechnungslegung, 4, 18
- legally enforceable right, 48
- letter of intent, 156
- liability [IAS]
 - , Bilanzausweis, 48
 - , Grundsätze, 59
 - , Begründung, 74
 - , Empfänger, 101
 - , Bewertung, 120
 - , Zeitpunkt der Fälligkeit, 139
- liability [US-GAAP]
 - , Grundsätze, 57
 - , Bilanzausweis, 43
 - , Begründung, 68
 - , Empfänger, 101
 - , Bewertung, 111
 - , Zeitpunkt der Fälligkeit, 138
- likely [US-GAAP], 96, 158
- loss contingency [US-GAAP], *siehe* contingent loss
- Lücken, systematische, 20, 147
- matching concept [IAS], 45
- matching principle [US-GAAP], 40
- measurability
 - , US-GAAP, 41, 118, 171
- Mindestwahrscheinlichkeit, *siehe* Wahrscheinlichkeit
- Modell, systemneutrales, 4, 7, 29, 102, 154, 166, 192, 195
- Mustersachverhalt, 22
- net settlement value [US-GAAP], 113
- non-current interest-bearing liabilities [IAS], 50
- non-current liabilities
 - , IAS, 49
 - , US-GAAP, 43
- notes
 - , IAS, 20, 27, 60, 98, 120
 - , US-GAAP, 20, 27, 96
- obligation
 - , US-GAAP, 72
 - , IAS, 74, 77
- öffentlich-rechtliche Verpflichtungen
 - , HGB, 66, 86
 - , IAS, 86
 - , US-GAAP, 71, 86
- Öffnungsklausel (§ 292a HGB), 7, 13,
- onerous contract [IAS], 154, 160, 161, 163, 165, 173, 180, 190
- operation of law [IAS], 78
- past event [IAS], 59, 75
- Patronatserklärung 79, 198, 206, 208
- present (or discounted) value of future cash flows [US-GAAP], 114, 131
- present obligation [IAS], 59, 76, 154, 160, 161
- principal agent theory, *siehe* Auftragshandeln
- probable
 - , Verbindlichkeitsrückstellungen
 - , Gleichwertigkeit, 148
 - , IAS, 60, 76, 97, 99,
 - , US-GAAP, 69, 74, 84, 89, 91, 93, 95, 96, 111
 - , Vergleich, 98
 - , Verlustrückstellungen
 - , IAS, 154, 161
 - , US-GAAP, 158, 160
 - , Vergleich, 164
- Produkthaftung, 100, 196
- property, plant and equipment [IAS], 124
- provision [IAS]
 - , Bilanzausweis, 48
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
 - , Grundsätze, 60
 - , Begründung, 76
 - , Empfänger, 101
 - , Bewertung, 126
 - , Zeitpunkt der Fälligkeit, 139
 - , Verlustrückstellung
 - , Grundsätze, 154
 - , Begründung, 160
 - , Empfänger, 165
 - , Bewertung, 173
 - , Zeitpunkt der Fälligkeit, 180
- prudence [IAS], 77, 121, 128, 195
- Rabattsystem, 197

- Realisationsprinzip [HGB]
 - , enge Fassung, 62, 64
 - , weite Fassung, 62
- realization principle [US-GAAP], 40
- remote [US-GAAP], 96, 158
- reasonably possible [US-GAAP], 96, 158
- Rechnungslegung
 - , HGB, 9
 - , IAS, 11
 - , US-GAAP, 11
- Rechnungslegungsgrundsätze, international anerkannte, 15
- Rechtsvergleichung, 4, 7, 21, 34
- relevance
 - , IAS, 46
 - , US-GAAP, 41
- reliability
 - , IAS, 46
 - , US-GAAP, 41
- remote [US-GAAP], 158
- Reserven, stille, 112, 121, 128, 142, 182
- Richtlinie
 - , im Einklang mit der Richtlinie 83/349/EWG, 16
 - , Verbindlichkeitsrückstellungen, 141
 - , Verlustrückstellungen, 181
 - , 4. EG-Richtlinie, 17, 51
 - , 7. EG-Richtlinie, 17
- Rückstellungen [HGB]
 - , Außenverpflichtungen, 24, 38
 - , Innenverpflichtungen, 24, 37
 - , Mustersachverhalt, *siehe* Mustersachverhalt
 - , *siehe* Verbindlichkeitsrückstellungen
 - , *siehe* Verlustrückstellungen
- Sach- oder Dienstleistung
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 105
- , IAS, 125
- , US-GAAP, 115
- , Vergleich, 131
- , Verlustrückstellung
- , HGB, 169
- , IAS, 173
- , US-GAAP, 171
- , Vergleich, 176, 178
- Sammelrückstellung, 108
- Schätzung
 - , Verbindlichkeitsrückstellung
- , HGB, 107
- , IAS, 127
- , US-GAAP, 112
- settlement value [US-GAAP], 124
- slight [US-GAAP], 96, 158
- substance over form
 - , IAS, 74, 174, 175
 - , US-GAAP, 82, 175, 179
- systemneutrales Modell, *siehe* Modell, systemneutrales
- trade and other payables [IAS], 50
- transaction based system [US-GAAP], 113
- transfer, nonreciprocal transfer [US-GAAP], 153
- transfer, reciprocal transfer [US-GAAP], 153
- true and fair view, 17
- understandability [IAS], 46
- ungewisse Verbindlichkeiten, *siehe* Verbindlichkeiten
- Unterschiede, wesentliche, zwischen den Regelwerken
 - , Definition, 20
 - , Verbindlichkeitsrückstellungen, 146
 - , Verlustrückstellungen, 186
- Verbindlichkeiten [HGB], 25, 33
- Verbindlichkeiten, ungewisse [HGB], 25, 33, 38
- Verbindlichkeitsrückstellungen [HGB]
 - , Grundsätze, 54
 - , Bilanzausweis, 39
 - , Begründung, 61
 - , Empfänger, 100
 - , Bewertung, 102
 - , Zeitpunkt der Fälligkeit, 137
 - , Gleichwertigkeit der Aussagekraft, *siehe* Aussagekraft

Verbindlichkeitsrückstellungen, Vergleich der Anforderungen an die Begründung

- , bürgerlich-rechtliche Verpflichtung, 65
- , öffentlich-rechtliche Verpflichtung, 66
- , faktische Verpflichtung, 67

Verlust, drohender

- , HGB, 151, 155
- , IAS, 154, 160
- , US-GAAP, 152, 158
- , Vergleich, 163

Verlustrückstellungen [HGB]

- , Grundsätze, 151
- , Bilanzausweis, 39
- , Begründung, 155
- , Empfänger, 165
- , Bewertung, 166
- , Zeitpunkt der Fälligkeit, 180
- , Einklang mit der EG-Richtlinie, 182
- , Gleichwertigkeit der Aussagekraft, *siehe* Aussagekraft

Vorsichtsprinzip

- , HGB, 4, 93, 99, 108, 136, 156, 170
- , IAS, 99, 121, 128, 136, 145, 195
- , US-GAAP, 43, 58, 99, 112, 116, 120, 136, 145, 172

Wahrscheinlichkeit

- , liability [IAS], 96

- , liability [US-GAAP], 95

- , contingent liability [US-GAAP], 95

- , contingency [US-GAAP], *siehe* contingency nt liability

- , provision [IAS], 97

- , Verbindlichkeitsrückstellungen [HGB], 993 '3

- , Verlustbilanzierung

- , IAS, 161

- , US-GAAP, 158

- , Vergleich

- , Verbindlichkeitsrückstellungen, 98

- , Verlustrückstellungen, 164

Wesentlichkeit, *siehe* Unterschiede

working capital

- , IAS, 49, 141

- , US-GAAP, 43

Zahlungsbemessung, *siehe* Ausschüttungsbe-
messungZeitpunkt der Fälligkeit der Leistung, *siehe* :
Fälligkeit

Zielsetzung(en)

- , HGB, 9

- , IAS, 11

- , US-GAAP, 11