

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

Dissertation

**zur Erlangung des wirtschaftswissenschaftlichen
Doktorgrades der Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität Göttingen**

vorgelegt von
Marc Kayser
aus Göttingen
Göttingen, 2002

Erstgutachter: Prof. Dr. Lothar Schruff

Zweitgutachter: Prof. Dr. Andreas Oestreicher

Tag der mündlichen Prüfung: 7. Februar 2002

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

Die Deutsche Bibliothek - CIP-Einheitsaufnahme

Kayser, Marc:

Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, US-GAAP und IAS/
Marc Kayser.

Aachen : Shaker, 2002

(Berichte aus der Betriebswirtschaft)

Zugl.: Göttingen, Univ., Diss., 2002

ISBN 3-8322-0209-9

Copyright Shaker Verlag 2002

Alle Rechte, auch das des auszugsweisen Nachdruckes, der auszugsweisen
oder vollständigen Wiedergabe, der Speicherung in Datenverarbeitungs-
anlagen und der Übersetzung, vorbehalten.

Printed in Germany.

ISBN 3-8322-0209-9

ISSN 0945-0696

Shaker Verlag GmbH • Postfach 1290 • 52013 Aachen

Telefon: 02407 / 95 96 - 0 • Telefax: 02407 / 95 96 - 9

Internet: www.shaker.de • eMail: info@shaker.de

Vorwort des Verfassers

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Rechnungslegung und Prüfungswesen der Georg-August-Universität Göttingen und wurde im Wintersemester 2001/2002 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät als Dissertation angenommen. Allen, die mich bei der Erstellung der Arbeit und ihrer Veröffentlichung unterstützt haben, gilt mein herzlicher Dank. Aus diesem Kreis sind besonders hervorzuheben:

Herr Prof. Dr. Lothar Schruff hat die Arbeit als Doktorvater in jeglicher Form unterstützt und mir großzügige Freiräume bei der Bearbeitung des Themas gewährt. Darüber hinaus gebührt ihm ein besonderer Dank für die Schaffung einer überaus angenehmen Arbeitsatmosphäre am Lehrstuhl. Herrn Prof. Dr. Andreas Oestreicher danke ich für die zügige Anfertigung des Zweitgutachtens. Frau Prof. Dr. Renate Ohr bin ich für die Übernahme des volkswirtschaftlichen Teils in der mündlichen Prüfung verbunden.

Herzlich bedanken möchte ich mich bei allen derzeitigen und ehemaligen Kolleginnen und Kollegen am Lehrstuhl für Rechnungslegung und Prüfungswesen, die mich nicht nur in fachlicher und technischer Hinsicht unterstützt haben, sondern mir freundschaftlich zur Seite standen. Besonderer Dank gilt Frau Dipl.-Kffr. Astrid Warnecke, den Herren Dipl.-Kfm. Christian H. Meyer, Holger Busack und Mark Porstmann sowie Herrn WP/StB Dipl.-Kfm. Dipl.-Hdl. Heinz-Wilhelm Lefhalm. Frau Anne-Lise Eriksen M.A. danke ich für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Die mir eröffneten Möglichkeiten hätte ich niemals ohne die Unterstützung meiner Familie wahrnehmen können. Daher gilt ein besonderer Dank meinen Eltern für ihre rückhaltlose Unterstützung meines bisherigen Werdegangs. Widmen möchte ich die Arbeit den Personen, die unter der zeitweise sehr großen Arbeitsbelastung während der Anfertigung der Arbeit am meisten leiden mussten und mir gleichzeitig die größte Unterstützung gegeben haben, die man sich denken kann. Vielen Dank Larissa, Darwin und Laurin.

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 Code Law	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 Erstattungsansprüchen nach HGB	217
4.6.2	Berücksichtigung von Rückgriffs- und Erstattungsansprüchen nach US-GAAP und IAS.....	221
4.7	Besonderheiten bei der Bewertung von Drohverlustrückstellungen.....	227
4.7.1	Die Bewertung von Drohverlustrückstellungen nach HGB.....	227
4.7.2	Die Bewertung von Drohverlustrückstellungen nach US-GAAP und IAS	230
5	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

Abkürzungsverzeichnis

A.A.	Anderer Ansicht
AAA	American Accounting Association
AAER	Accounting and Auditing Enforcement Releases
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AcSEC	Accounting Standards Executive Committee
ADR	American Depositary Receipts
ADS	ADLER/DÜRING/SCHMALTZ
a.F.	alte(r) Fassung
AG	Die Aktiengesellschaft (Zeitschrift)
AH	Accounting Horizons (Zeitschrift)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AIMR	Association for Investment Management and Research
AKEU	Arbeitskreis Externe Unternehmensrechnung der Schmalenbach-Gesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
APB	Accounting Principles Board
APBO	Accounting Principles Board Opinion
ARB	Accounting Research Bulletin
ARC	Asset Retirement cost
ARO	Asset Retirement Obligations
ARS	Accounting Research Studies
Art.	Artikel
ASR	Accounting Series Release(s)
AtG	Atomgesetz
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung (Zeitschrift)
Bd.	Band
bearb.	bearbeitete
BeckBilKomm	Beck'scher Bilanzkommentar
BeckHdR	Beck'sches Handbuch der Rechnungslegung
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BfA	Bundesanstalt für Arbeit
BFH	Bundesfinanzhof
BFuP	Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof

BiRiLiG	Bilanzrichtliniengesetz
BMJ	Bundesministerium der Justiz
BoHdR	Bonner Handbuch der Rechnungslegung
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BuW	Betrieb und Wirtschaft (Zeitschrift)
CAP	Committee on Accounting Procedures
CC	Completed Contract
CPA	Certified Public Accountant
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
Dez.	Dezember
d.h.	das heißt
Dr.	Doktor
Dr. h.c.	Doktor honoris causa
DRS	Deutsche(r) Rechnungslegungs Standard(s)
DRSC	Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee
DSOP	Draft Statement of Principles
DSR	Deutscher Standardisierungsrat
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
E	Entwurf
ED	Exposure Draft
E-DSR	Entwurf eines Deutschen Rechnungslegungs Standards
EG	Europäische Gemeinschaft
Einf.	Einführung
EITF	Emerging Issues Task Force
ERS	Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung
erw.	erweiterte
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESR	Einkommensteuerrichtlinie(n)
et al.	et alii (und andere)
EU	Europäische Union
EuroEG	Euro-Einführungsgesetz
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
f.	folgende
F.	Framework
FAF	Financial Accounting Foundation
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council
FASB	Financial Accounting Standards Board
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung

FB	Der Finanz Betrieb (Zeitschrift)
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FIN	Financial Accounting Standards Board Interpretation
Fn.	Fußnote
FN-IDW	Fachnachrichten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (Zeitschrift)
FRR	Financial Reporting Releases
FTB	Financial Accounting Standards Board Technical Bulletin
G4+1	Gruppe der Standardsetter (Kanada, Neuseeland, Großbritannien, USA, Australien und IASC)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GASC	German Accounting Standards Committee
GE	Geldeinheiten
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
Gl. A.	Gleicher Ansicht
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrS	Großer Senat
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.A.	herrschende(r) Ansicht
HdJ	Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen
HdR	Handbuch der Rechnungslegung
HFA	Hauptfachausschuss (des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.)
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende(r) Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
HURB	Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
i.Br.	im Breisgau
i.d.R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.H.v.	in Höhe von

inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
IOSCO	International Organisation of Securities Commissions
IRC	Internal Revenue Code
i.S.	im Sinne
i.S.e.	im Sinne einer(s)
IStR	Internationales Steuerrecht
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
JofA	Journal of Accountancy (Zeitschrift)
Jr.	Junior
JWG	Joint Working Group of Standard Setters
Kap.	Kapitel
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KSchG	Kündigungsschutzgesetz
Mio.	Millionen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nachdr.	Nachdruck
NJW	Neue Juristische Wochenzeitung (Zeitschrift)
No.	Number
Nr.	Nummer
NRC	Nuclear Regulatory Commission
NYSE	New York Stock Exchange
NYU	New York University
o.ä.	oder ähnliches
o.V.	ohne Verfasser
par.	Paragraph
PH	Prüfungshinweis
POC	Percentage of Completion
Prof.	Professor
PS	Prüfungsstandard
PublG	Publizitätsgesetz
Qs and As	Questions and Answers
R	Richtlinie
reprograf.	reprografiert(e)
RH	Rechnungslegungshinweis
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
RS	Stellungnahme(n) zur Rechnungslegung

S	Standard
S.	Seite
SA	Securities Act
SAB	Staff Accounting Bulletin der Securities Exchange Commission
SAC	Standards Advisory Council
SAS	Statement on Auditing Standards
SEA	Securities Exchange Act
SEC	Securities and Exchange Commission
sec.	section
SFAS	Statements of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannte(r, n)
SOP	Statement of Position
Sp.	Spalte
SteuEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StückAG	Stückaktiengesetz
SWI	Steuer und Wirtschaft international, Tax and Business Review (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
U.K.	United Kingdom
U.S.	United States
USA	United States of America
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
u.U.	unter Umständen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
Verf.	Verfasser
Verl.	Verlag
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VRG	Vorruhestandsgesetz
Westd.	Westdeutsche(r)
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WISU	Das Wirtschaftsstudium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
WPH	Wirtschaftsprüferhandbuch
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
WPK	Wirtschaftsprüferkammer
WPO	Wirtschaftsprüferordnung

z.B.	zum Beispiel
ZfB	Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht
z.T.	zum Teil

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Die organisatorische Einbettung des FASB	29
Abbildung 2:	House of GAAP	35
Abbildung 3:	Aufbau des IASC	38
Abbildung 4:	Buchführungs- und Jahresabschlusszwecke nach HGB	45
Abbildung 5:	Die qualitativen Anforderungen der US-Rechnungslegung	56
Abbildung 6:	Die qualitativen Anforderungen der IAS-Rechnungslegung.....	57
Abbildung 7:	Rückstellungsarten nach HGB	73
Abbildung 8:	Arten von Verpflichtungen	88
Abbildung 9:	Arten von schwebenden Geschäften	130
Abbildung 10:	Veränderungen des Rückstellungsbetrags	163
Abbildung 11:	Typischer Ablauf einer Restrukturierung	239
Abbildung 12:	Mögliche Bilanzierungszeitpunkte für Sozialplan- verpflichtungen	245
Abbildung 13:	Rückstellungsverläufe bei der Bilanzierung von Rückbauverpflichtungen	270