

Jens Schlüter

Die Bilanzierung von Rückstellungen nach HGB und IAS 37 im Vergleich

Diplomarbeit

BEI GRIN MACHT SICH IHR WISSEN BEZAHLT



- Wir veröffentlichen Ihre Hausarbeit, Bachelor- und Masterarbeit
- Ihr eigenes eBook und Buch - weltweit in allen wichtigen Shops
- Verdienen Sie an jedem Verkauf

Jetzt bei www.GRIN.com hochladen
und kostenlos publizieren



Christian-Albrechts-Universität zu Kiel
Institut für Betriebswirtschaftslehre
Lehrstuhl für Rechnungswesen

Diplomarbeit als Acht-Wochen-Arbeit

Sommersemester 1999

Thema:

**Die Bilanzierung von Rückstellungen nach
HGB und IAS 37 im Vergleich**

Schlüter, Jens

Betriebswirtschaftslehre

21. Juli - 15. September 1999

7. Fachsemester

Gliederung

Abbildungsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	IV
1. Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Verlauf der Untersuchung	3
2. Grundlagen für die Rückstellungsbilanzierung.....	3
2.1 Struktur, Zielsetzung und Aufbau der Rechnungslegung	3
2.2 Rechnungslegungsgrundsätze	4
2.3 Schulden	5
2.4 Rückstellungen	6
2.4.1 Definition und Arten.....	6
2.4.2 Überblick über die zulässigen Rückstellungen.....	6
2.4.3 Steuerliche Einflüsse auf die Rückstellungsbilanzierung.....	7
2.4.4 Abgrenzung von den Verbindlichkeiten.....	8
2.4.5 Abgrenzung von den Eventualverbindlichkeiten	8
3. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	11
3.1 Ansatz.....	11
3.1.1 Passivierungsvoraussetzungen nach dem HGB.....	11
3.1.1.1 Bestehen einer Außenverpflichtung (Schuldcharakter).....	11
3.1.1.2 Wirtschaftliche Verursachung oder rechtliche Entstehung.....	13
3.1.1.3 Ungewißheit der Verbindlichkeit.....	15
3.1.1.4 Wahrscheinlichkeit der Entstehung bzw. Inanspruchnahme	16
3.1.2 Passivierungsvoraussetzungen nach den IAS.....	19
3.1.2.1 Gegenwärtige Verpflichtung.....	19
3.1.2.2 Vergangenes Ereignis	20
3.1.2.2.1 Darstellung des Kriteriums	20
3.1.2.2.2 Analyse des Kriteriums.....	22
3.1.2.3 Außenverpflichtung	24
3.1.2.4 Wahrscheinlichkeit der Vermögensbelastung.....	25
3.1.2.5 Verlässliche Schätzung des Verpflichtungsbetrages.....	27
3.1.3 Konsequenzen der unterschiedlichen Ansatzvoraussetzungen.....	28
3.2 Bewertung	28
3.2.1 Bewertungsmaßstäbe	28
3.2.1.1 HGB: Vernünftige kaufmännische Beurteilung.....	28
3.2.1.2 IAS: Best Estimate	30
3.2.2 Abzinsung.....	33
3.2.3 Berücksichtigung zukünftiger Ereignisse.....	35
3.2.4 Saldierung mit Rückgriffsansprüchen und Verkaufsgewinnen	37
3.2.5 Kostenzurechnung	39
3.3 Auflösung und Verbrauch	40

4. Drohverlustrückstellungen.....	40
4.1 Ansatz.....	41
4.1.1 Passivierungsvoraussetzungen nach dem HGB.....	41
4.1.2 Passivierungsvoraussetzungen nach den IAS.....	41
4.2 Bewertung.....	42
4.3 Auflösung und Verbrauch.....	42
4.4 Abgrenzung von den ungewissen Verbindlichkeiten.....	42
5. Aufwandsrückstellungen.....	43
5.1 Überblick über die Aufwandsrückstellungen nach dem HGB.....	43
5.2 Aufwandsrückstellungen nach den IAS?.....	44
5.3 Konsequenzen der unterschiedlichen Bilanzierung.....	45
5.4 Abgrenzung von den Verbindlichkeitsrückstellungen.....	46
6. Besondere Rückstellungen.....	47
6.1 Steuerrückstellungen.....	47
6.1.1 Rückstellungen für entstandene Steuerschulden.....	47
6.1.2 Rückstellungen für latente Steuern.....	48
6.2 Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen.....	49
6.3 Restrukturierungsrückstellungen.....	51
6.3.1 Bilanzierung nach den IAS.....	51
6.3.1.1 Ansatz.....	51
6.3.1.2 Berücksichtigung von Innenverpflichtungen?.....	54
6.3.1.3 Bewertung.....	54
6.3.2 Bilanzierung nach dem HGB.....	55
7. Ausweis und Berichterstattung.....	56
7.1 Ausweis in der Bilanz.....	56
7.2 Ausweis in der GuV.....	57
7.3 Berichterstattung im Anhang.....	57
7.3.1 Qualitative und quantitative Angaben.....	57
7.3.2 Schutzklausel.....	59
8. Schlußbetrachtung.....	59
Anhang.....	62
Literaturverzeichnis.....	73
Eidesstattliche Erklärung.....	92

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Ursachen von Verpflichtungen.....	12
Abbildung 2: Bilanzierung von Rückgriffsansprüchen nach dem HGB	38
Abbildung 3: Bilanzierung von Rückgriffsansprüchen nach den IAS	39
Abbildung 4: Muster für einen Rückstellungsspiegel	58
Abbildung 5: Zitierweise der Regelungen des IASC	62
Abbildung 6: Übersicht über die International Accounting Standards (Teil 1)	62
Abbildung 7: Übersicht über die International Accounting Standards (Teil 2)	63
Abbildung 8: Übersicht über die Interpretationen des SIC	63
Abbildung 9: Der Umfang der Schulden nach HGB und IAS	64
Abbildung 10: Nach dem HGB zulässige Rückstellungen.....	64
Abbildung 11: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 1) ..	65
Abbildung 12: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 2) ..	66
Abbildung 13: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 3) ..	67
Abbildung 14: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 4) ..	69
Abbildung 15: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 5) ..	70
Abbildung 16: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 6) ..	71
Abbildung 17: Vergleich der Rückstellungen in synoptischer Darstellung (Teil 7) ..	72

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Auffassung
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
AFG	Arbeitsförderungsgesetz
AG	Aktiengesellschaft
ähnl.	ähnlich
allg.	allgemeine
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BDO	BDO Deutsche Warentreuhand Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bearb.	Bearbeitung
BFH	Bundesfinanzhof
BRD	Bundesrepublik Deutschland
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
bzw.	beziehungsweise
C&L	Coopers & Lybrand
d.h.	das heißt
DRSC	Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee e.V.
DSOP	Draft Statement of Principles
e.V.	eingetragener Verein
ED	Exposure Draft
E-DRS	Entwurf Deutscher Rechnungslegungsstandard
EG	Europäische Gemeinschaften
EGHGB	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
einschl.	einschließlich
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
event.	eventuell
F	Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements
f. (ff.)	folgende Seite(-n)
FASB	Financial Accounting Standards Board

FASC	Financial Accounting Standards Committee
Fn.	Fußnote
FuE	Forschung und Entwicklung
GewESt	Gewerbeertragsteuer
ggfs.	gegebenenfalls
GKV	Gesamtkostenverfahren
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h.M.	herrschende Meinung
HFA	Hauptfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
i.d.R.	in der Regel
i.H.d.	in Höhe der (des)
i.S.d.	im Sinne des (der)
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
IAS	International Accounting Standard(-s)
IASC	International Accounting Standards Committee
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
IDW ERS	Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
IDW RS	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung
IMA	Institute of Management Accountants
insbes.	insbesondere
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
Jg.	Jahrgang
KapAEG	Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz (Gesetz zur Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit deutscher Konzerne an Kapitalmärkten und zur Erleichterung der Aufnahme von Gesellschafterdarlehen)
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KSt	Körperschaftsteuer
l.S.	letzter Satz
m.a.W.	mit anderen Worten
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Neubearb.	Neubearbeitung

Nr.	Nummer
o.Jg.	ohne Jahrgang
o.V.	ohne Verfasser
od.	oder
P	Preface to Statements of International Accounting Standards
PwC	PricewaterhouseCoopers
Q	question
Rn.	Randnummer(-n)
S.	Seite(-n), Satz
s.o.	siehe oben
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
SIC	Standing Interpretations Committee
sog.	sogenannte
Sp.	Spalte(-n)
str.	strittig
u.	und
u.a.	unter anderem, und andere
u.U.	unter Umständen
UK-GAAP	United Kingdom - Generally Accepted Accounting Practice
UKV	Umsatzkostenverfahren
US	United States
USA	United States of America
US-GAAP	United States - Generally Accepted Accounting Principles
v.d.	von der
vgl.	vergleiche
WpHG	Wertpapierhandelsgesetz
z.B.	zum Beispiel
z.T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

„Accounting is often referred to as the language of business.“¹

Mit dieser Aussage weisen MUELLER/GERNON/MEEK der Rechnungslegung eine entscheidende Funktion im Wirtschaftsleben zu: sie dient als Kommunikationsmittel. Damit die Wirtschaftssubjekte und Teilnehmer am Wirtschaftsverkehr untereinander Informationen austauschen können, müssen sie eine gemeinsame Sprache sprechen. Dieses Erfordernis hatte man in der Europäischen Gemeinschaft (EG) erkannt, und im Rahmen der Harmonisierung des Gesellschaftsrechts die 4., 7. und 8. EG-Richtlinie verabschiedet.² Die Richtlinien wurden in Deutschland durch das Bilanzrichtlinien-Gesetz vom 19.12.1985 in nationales Recht umgesetzt.³ Mit ihrer Hilfe konnte eine Verbesserung der Vergleichbarkeit der externen Rechnungslegung in den Staaten der EU - zumindest tendenziell - erreicht werden.⁴

Im Zuge der steigenden Auslandsaktivitäten deutscher Unternehmen und vor allem aufgrund der verstärkten Inanspruchnahme ausländischer Kapitalmärkte⁵ wird seit Anfang der 90er Jahre eine Diskussion über eine globale Harmonisierung der Rechnungslegung, d.h. über den Rahmen der EU hinaus, geführt. Wesentliche Ursache hierfür sind die Anforderungen, welche von ausländischen Börsenaufsichtsorganisationen an den vorzulegenden Abschluß gestellt werden: Je nach Land und Behörde werden hierfür entweder die International Accounting Standards (IAS) und/oder die United States Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) akzeptiert.⁶ Um diese Listing-Anforderungen zu erfüllen, wurden in Deutschland neben Überleitungsrechnungen (reconciliation) verstärkt Konzernabschlüsse aufgestellt, die sowohl den HGB-Vorschriften als auch den internationalen Normen entsprachen (duale Abschlüsse), oder es wurde zusätzlich zum HGB-Abschluß ein internationaler Abschluß erstellt (parallele Abschlüsse).⁷

Auf diese Entwicklungen hat der deutsche Gesetzgeber reagiert, indem mit dem KapAEG ein neuer § 292a in das HGB eingefügt wurde.⁸ Danach dürfen (erstmalig für Ge-

¹ Mueller/Gernon/Meek (1987), S. 1.

² Vgl. Coenenberg (1997), S. 16 f.; Weber-Braun (1995), S. 3 ff.

³ Vgl. Förschle/Reimer/Scheffels (1997), S. 1.

⁴ Vgl. zur Kritik an den Harmonisierungsbemühungen Pellens (1998), S. 356 ff. m.w.N.

⁵ Als Wendepunkt gilt allgemein die Notierung der Daimler-Benz AG an der New York Stock Exchange im Jahre 1993 (vgl. Demming (1997), S. 3 f.).

⁶ Daneben werden noch weitere Rechnungslegungsvorschriften zugelassen, die hier aber außer Betracht gelassen werden sollen (siehe hierzu Glaum/Mandler (1996), S. 55 ff. insbes. S. 62).

⁷ Vgl. zu den verschiedenen Anpassungsformen u.a. Breker/Naumann/Tielmann (1999a), S. 153 f.

⁸ Vgl. Küting/Weber (1999), S. 84 ff.

schäftsjahre, die am 1. Januar 1999 beginnen) börsennotierte Mutterunternehmen einen befreienden Konzernabschluß und -lagebericht nach international anerkannten Rechnungslegungsgrundsätzen aufstellen, sofern neben weiteren Anforderungen diese Abschlüsse im Einklang mit den EU-Richtlinien stehen und ihre Aussagekraft der eines HGB-Abschlusses gleichwertig ist.⁹ Den großen deutschen Konzernen wird damit die Möglichkeit eröffnet, den Publizitätsanforderungen der internationalen Kapitalmärkte gerecht zu werden, und sich so neue und günstigere Kapitalquellen zu erschliessen.¹⁰

Allerdings führt die Bilanzierung nach internationalen Regeln zu dem ständigen Erfordernis, die einzelnen neu veröffentlichten Vorschriften auf Abweichungen zu den EU-Richtlinien und zum HGB zu untersuchen. Während die US-GAAP dabei nur dem „normalen“ Veränderungsprozeß unterliegen, sind im Rahmen des sog. Core Set of Standards viele IAS geändert oder neu geschaffen worden.¹¹ In diesem Zusammenhang wurde auch die Rückstellungsbilanzierung grundlegend überarbeitet: Ergebnis ist der im Juli 1998 vom IASC verabschiedete und im September 1998 veröffentlichte IAS 37 „Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets“, der seit dem 1. Juli 1999 in Kraft ist.¹² IAS 37 hat eine besondere Relevanz, weil die Rückstellungen aufgrund ihrer Eigenschaften und Bedeutung zu den meistdiskutierten Bilanzpositionen gehören.¹³

Vor diesem Hintergrund ist es das Ziel dieser Arbeit, die Unterschiede und Gemeinsamkeiten in der Rückstellungsbilanzierung nach HGB und IAS 37 herauszuarbeiten. Gedanklicher Ausgangspunkt ist die Perspektive eines bisher nach HGB bilanzierenden Konzerns, der plant, seinen Konzernabschluß künftig nach IAS aufzustellen.¹⁴ Für diesen gilt es die Fragen zu beantworten, welche der bisherigen Ansatzgebote und -wahlrechte bestehen bleiben bzw. ob neue Ansatzpflichten hinzukommen, nach welchen Kriterien zu passivieren ist, wie bewertet werden soll und welche Ausweis- und Be-

⁹ Vgl. Böcking/Orth (1998), S. 1243; Reker/Pahl/Löcke (1998), S. 528 f. Diese Befreiungsvorschrift soll nach Planungen des Bundesjustizministeriums vor allem auch auf (selbst nicht börsennotierte) Mutterunternehmen ausgedehnt werden, deren Tochterunternehmen einen organisierten Wertpapiermarkt nach § 2 Abs. 5 WpHG in Anspruch nehmen (vgl. o.V. (1999), S. 1340).

¹⁰ Vgl. Böcking/Orth (1998), S. 1241; Goebel (1994), S. 2457; Wollmert/Achleitner (1997a), S. 209.

¹¹ Dieses Arbeitsprogramm basiert auf einer Vereinbarung des IASC mit der IOSCO. Ziel ist die Empfehlung der IOSCO gegenüber den nationalen Börsenaufsichtsorganen, für die Marktzulassung einen IAS-Abschluß anzuerkennen (vgl. Barckow (1999), S. 1173 ff.; Barckow/Gräfer (1997), S. 1189 ff.).

¹² Vgl. Ernsting/von Keitz (1998), S. 2477.

¹³ Bereits 1990 kritisierte GROH bei deutschen Unternehmen die übermäßige Rückstellungsbildung, wobei er davon ausging, daß diese etwa 18% der Bilanzsumme ausmachen (vgl. Groh (1991), S. 77). In letzter Zeit werden Durchschnittszahlen von ungefähr 30% genannt (vgl. Pilhofer (1997), S. 2).

¹⁴ Im folgenden wird eine große Kapitalgesellschaft zugrundegelegt. Die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapital- sowie für Personengesellschaften werden nur am Rande behandelt. Aus Konzernsicht sind diese nur wichtig für Tochterunternehmen, die nicht „groß“ sind und diese Erleichterungen im Einzelabschluß in Anspruch genommen haben, sowie für Mutterunternehmen des Neuen Marktes. Anmerkung: § 292a HGB gilt für alle börsennotierten Mutterunternehmen. Sofern die Notierung im amtlichen Handel oder geregelten Markt erfolgt, liegt automatisch eine große Kapitalgesellschaft vor (§ 267 Abs. 3 S. 2 HGB). Unternehmen des Neuen Marktes fallen nicht hierunter (sofern auch die Größenmerkmale nicht erfüllt sind). Vgl. Peemöller/Finsterer/Neubert (1999), S. 1103 ff.