

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. Rothoefl

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

Systematischer Vergleich und Analyse

Mohr Siebeck

Daniel D. Rothoefl, 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 versus 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
5.1.1.2 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