

Schriften zum Revisionswesen

Herausgegeben von
Professor Dr. Dr. h. c. Jörg Baetge
und
Professor Dr. Hans-Jürgen Kirsch

Verbindlichkeitsrückstellungen im IFRS-Abschluss

– Eine Untersuchung der Entscheidungsnützlichkeit
der Regelungen in ED IAS 37 und in IAS 37 –

von

Dr. Benedikt Wünsche



Düsseldorf 2009

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort der Herausgeber	V
Vorwort des Verfassers	XI
Inhaltsübersicht	XIII
Inhaltsverzeichnis	XV
Verzeichnis der Übersichten	XXIII
Abkürzungsverzeichnis	XXV

1 Einleitung	1
11 Begriff und Bedeutung der Verbindlichkeitsrückstellungen	1
12 Problemstellung	3
13 Gang der Untersuchung	14

2 Konzeptionelle Grundlagen zur Abbildung von Verbindlichkeitsrückstellungen im IFRS-Abschluss	17
21 Vorbemerkungen	17
22 Zweck eines IFRS-Abschlusses und Anforderungen an die Rechnungslegung nach IFRS	18
221. Zweck der Rechnungslegung	18
222. Basisannahmen	23
223. Qualitative Anforderungen	26
223.1 Überblick über die qualitativen Anforderungen	26
223.2 Das qualitative Merkmal der „Verständlichkeit“	26
223.3 Das qualitative Merkmal der „Relevanz“	27
223.4 Das qualitative Merkmal der „Verlässlichkeit“	29
223.5 Das qualitative Merkmal der „Vergleichbarkeit“	34
224. Nebenbedingungen der qualitativen Anforderungen	35
225. Diskussionspapier zu einem gemeinsamen Rahmenkonzept von IASB und FASB	37

226.	Zusammenfassender Überblick	38
23	Grundlagen der Abbildung von Verbindlichkeitsrückstellungen im IFRS-Abschluss	40
231.	Abgrenzung der Rückstellungen von anderen Passivposten . .	40
232.	Systematisierung von Verbindlichkeitsrückstellungen anhand der Art der ihnen zugrunde liegenden Verpflichtungen	42
233.	Systematisierung von Verbindlichkeitsrückstellungen anhand der ihnen immanenten Unsicherheit	44
234.	Historische Entwicklung der relevanten Standards zur Rückstellungsbilanzierung.	47
3	Ansatz von Verbindlichkeitsrückstellungen	51
31	Vorbemerkungen	51
32	Anwendungsbereich von ED IAS 37	51
321.	Nicht finanzielle Schulden als abzubildende Abschlusselemente.	51
322.	Ausnahmen vom Anwendungsbereich	54
323.	Würdigung der Regelungen zum Anwendungsbereich	57
33	Zweistufige Ansatzkonzeption für Rückstellungen als nicht finanzielle Schulden nach ED IAS 37	60
331.	Überblick	60
332.	Definitionskriterien einer Schuld und ihre konkreten Aus- prägungen in Bezug auf Rückstellungen nach ED IAS 37 . . .	62
332.1	Überblick	62
332.2	Definitionskriterium der gegenwärtigen Verpflich- tung aus einem vergangenen Ereignis	63
332.21	Rechtliche und faktische Verpflichtungen	63
332.22	Außenverpflichtungsprinzip	65
332.23	Gegenwärtigkeit der Verpflichtung.	68
332.231.	Verpflichtendes Ereignis als Objektivierungskriterium für die Unentziehbarkeit einer Verpflichtung	68
332.232.	Passivierungsverbot für	

	künftige Verpflichtungen	71
	332.233. Unterscheidung zwischen einer Schuld und dem allgemeinen Unternehmensrisiko	74
	332.234. Unentziehbarkeitsproblematik bei faktischen Ver- pflichtungen	76
	332.24 Würdigung des Kriteriums des verpflichtenden Ereignisses	81
	332.25 Würdigung der Bilanzierungsvorschriften für faktische Verpflichtungen	85
	332.3 Definitionskriterium des erwarteten Ressourcenabflusses	91
	332.31 Vorbemerkungen	91
	332.32 Mögliche Ausprägungen des künftigen Ressourcenabflusses	91
	332.33 Die Formulierung „is expected“	92
	333. Ansatzkriterium der verlässlichen Bewertbarkeit der Verpflichtung	95
	333.1 Verlässliche Bewertbarkeit als konkretes Ansatzkriterium	95
	333.2 Würdigung des Kriteriums der verlässlichen Bewertbarkeit	97
34	Die Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag	98
35	Behandlung von rückstellungsimmanenten Unsicherheiten	100
	351. Vorbemerkungen	100
	352. Unsicherheit des Bestehens und Unsicherheit der Inanspruchnahme	101
	353. Behandlung von Unsicherheit in IAS 37 (1998)	104
	353.1 „Wahrscheinlichkeit des Bestehens“-Kriterium	104
	353.2 „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“- Kriterium	104
	353.3 Konzept der Eventualschulden	105
	353.4 Gründe für die Überarbeitung der Bilanzierungs- vorschriften für Rückstellungen und Eventual- schulden in IAS 37 (1998)	111
	353.41 Vorbemerkungen	111

353.42	Inkonsistenzen zwischen IAS 37 (1998) und IFRS 3 (2004)	111
353.43	Inkonsistenzen zwischen IAS 37 (1998) und dem Rahmenkonzept	113
354.	Behandlung von Unsicherheit in ED IAS 37.	114
354.1	Behandlung von Unsicherheit des Bestehens einer gegenwärtigen Verpflichtung	114
354.11	Ermessen des Unternehmens	114
354.12	Behandlung der Unsicherheit des Bestehens einer gegenwärtigen Verpflichtung über eine Liste von Indikatoren.	116
354.13	Würdigung eines „Wahrscheinlichkeit des Bestehens“-Kriteriums und einer „Liste von Indikatoren“	117
354.2	Behandlung von Unsicherheit der Inanspruchnahme.	121
354.21	Das Konzept der „Stand ready“-Verpflichtungen nach ED IAS 37.	121
354.211.	Unterscheidung in ansatzbegründende unbedingte Verpflichtungen und bewertungsrelevante bedingte Verpflichtungen.	121
354.212.	Irrelevanz des „Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme“-Kriteriums für Ansatzzwecke	127
354.213.	Zusammenhang zwischen Eventualschulden und „Stand ready“-Verpflichtungen	129
355.	Würdigung der Ansatzkonzeption für Rückstellungen nach den Regelungen des ED IAS 37	134
355.1	Vorbemerkungen	134
355.2	Relevanz	136
355.21	Vorbemerkungen	136
355.22	Beschränkung der passivierten Verpflichtungen durch das doppelte Wahrscheinlichkeitskriterium in IAS 37 (1998).	137

355.23	Erweiterung des Umfangs zu passivierender Rückstellungen für gegenwärtige Verpflichtungen durch ED IAS 37	138
355.24	Verbot der Bilanzierung bedingter Verpflichtungen durch ED IAS 37	141
355.25	Imparitätische Behandlung von Ein- und Auszahlungspotenzialen in ED IAS 37	144
355.3	Verlässlichkeit	145
355.31	Vorbemerkungen	145
355.32	Konsistente Anwendbarkeit des „Stand ready“-Konzepts bei vertraglichen „Stand ready“-Verpflichtungen	146
355.33	Unbestimmtheit des „verpflichtenden Ereignisses“ und „mangelnder Ressourcenabfluss“ bei nicht-vertraglichen „Stand ready“-Verpflichtungen	149
355.34	Mangelnde Erfüllung des Kriteriums der verlässlichen Bewertbarkeit bei Verpflichtungen mit geringen Eintrittswahrscheinlichkeiten	159
355.4	Vergleichbarkeit	160
355.5	Verbleibende Inkonsistenzen zum Rahmenkonzept	163
4	Bewertung von Verbindlichkeitsrückstellungen	167
41	Umfang der vorgenommenen Änderungen bei der Rückstellungsbewertung	167
42	Bewertungskonzept für Rückstellungen nach ED IAS 37	168
421.	Grundlegendes Bewertungskonzept des ED IAS 37	168
422.	Marktwert und Erwartungswert als konkrete Bewertungsmaßstäbe einer Rückstellung	170
423.	Auslegung des Bewertungskonzepts für Rückstellungen: „Stichtagsbetrag“ versus „künftig aufzuwendender Betrag“	177
424.	Gemeinsamkeiten und Unterschiede zwischen dem Begleichungsbetrag und dem Übertragungsbetrag einer Rückstellung	180

43	Konkrete Bewertungsregelungen für Rückstellungen in ED IAS 37	187
431.	Erstbewertung.....	187
431.1	Vorbemerkungen	187
431.2	Einzel- und Sammelbewertung.....	188
431.3	Umfang der Kostenzurechnung	190
431.4	Risiken und Unsicherheiten	193
431.5	Berücksichtigung künftiger Ereignisse.....	199
431.6	Barwert.....	205
432.	Folgebewertung.....	215
432.1	Grundsatz zur Folgebewertung.....	215
432.2	Periodisch vorzunehmende Anpassungen	215
432.3	Anpassungen aufgrund von Änderungen der Bewertungsparameter	217
432.4	Inanspruchnahme und Auflösung von Rückstellungen.....	219
44	Eignung einer Bewertung von Rückstellungen zum Erwartungswert vor dem Hintergrund der Entscheidungsnützlichkeit von Informationen.....	221
441.	Vorbemerkungen.....	221
442.	Relevanz	222
443.	Verlässlichkeit	228
443.1	Vorbemerkung	228
443.2	Möglichkeiten der Objektivierung der Wertansätze von Rückstellungen über den Markt.....	229
443.3	Möglichkeiten der Objektivierung der Wertansätze von Rückstellungen abhängig vom Sicherheitsgrad der ihnen zugrunde liegenden Erwartungen	231
443.31	Systematisierung des Sicherheitsgrads von Erwartungen	231
443.32	Verlässlichkeit des Wertansatzes von Rückstellungen bei wahrscheinlichen Erwartungen	236
443.33	Verlässlichkeit des Wertansatzes von Rückstellungen bei glaubwürdigen Erwartungen	242

443.34	Verlässlichkeit des Wertansatzes von Rückstellungen bei vertrauenswürdigen Erwartungen	250
444.	Vergleichbarkeit	252
445.	Fazit zu einer durchgängigen Rückstellungsbewertung zum Erwartungswert und Vergleich mit den Bewertungsvorschriften in IAS 37 (1998)	253
45	Unterschiede und Gemeinsamkeiten zwischen dem ED IAS 37 zugrunde liegenden Bewertungskonzept und dem beizulegenden Zeitwert	262
5	Ausweis von Verbindlichkeitsrückstellungen	271
51	Ausweis in der Bilanz.	271
52	Ausweis in der GuV.	272
53	Angaben im Anhang	274
531.	Angaben für passivierte Rückstellungen.	274
532.	Angaben für nicht verlässlich bewertbare Rückstellungen ...	278
533.	Schutzklausel für Verpflichtungen im Zusammenhang mit Rechtsstreitigkeiten	279
54	Würdigung der Regelungen zum Ausweis von Rückstellungen in ED IAS 37	280
541.	Ermessensbehaftete und auslegungsbedürftige Anhangregelungen	280
542.	Fehlende Informationen über bedingte Verpflichtungen ...	283
543.	Möglichkeiten der Verbesserung der Entscheidungsnützlichkeit von Informationen durch freiwillige Anhangangaben ...	288
6	Zusammenfassung	293
	Literaturverzeichnis	307
	Stichwortverzeichnis	351