



universität
wien

Diplomarbeit

Titel der Diplomarbeit

“Rechnungslegung über
Restrukturierungsverpflichtungen –
UGB/HGB, US-GAAP und IFRS im Vergleich”

Verfasserin

Petra Ceylan

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
(Mag. rer. soc. oec.)

Wien, im August 2008

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 157

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Internationale Betriebswirtschaft

Betreuer:

Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	IX
Abbildungsverzeichnis	XI
1 Einleitung und Problemstellung	1
2 Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach österreichischem und deutschem Recht	3
2.1 Grundlagen	3
2.2 Begriffsbestimmungen	4
2.2.1 Restrukturierung	4
2.2.2 Rückstellungen	4
2.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen	5
2.3.1 Überblick	5
2.3.2 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	7
2.3.2.1 Überblick	7
2.3.2.2 Bestehen einer Verpflichtung gegenüber Dritten	8
2.3.2.3 Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung bzw. Verursachung	9
2.3.2.4 Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens der Verpflichtung	9
2.3.2.5 Zeitpunkt der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten	10
2.3.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften	12
2.3.3.1 Überblick	12
2.3.3.2 Vorliegen eines schwebenden Geschäfts	14
2.3.3.3 Drohender künftiger Verlust	15
2.3.4 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Aufwandsrückstellungen	16
2.3.4.1 Überblick	16
2.3.4.2 Konkretisierung der Aufwandsart	17

2.3.4.3	Zeitliche Zuordnung des Aufwands.....	18
2.3.4.4	Quantifizierung der Eintrittswahrscheinlichkeit des Aufwands	19
2.3.4.5	Unbestimmtheit der Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts des Aufwands	19
2.4	<i>Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	20
2.4.1	Anfangsbewertung	20
2.4.1.1	Allgemeines	20
2.4.1.2	Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten.....	21
2.4.1.3	Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften.....	22
2.4.1.4	Bewertung von Aufwandsrückstellungen.....	22
2.4.2	Abzinsung	23
2.4.3	Folgebewertung	24
2.5	<i>Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungs-</i> <i>verpflichtungen</i>	25
2.6	<i>Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	27
2.6.1	Bilanz	27
2.6.2	Gewinn- und Verlustrechnung.....	28
2.6.3	Anhang.....	28
2.6.4	Lagebericht.....	30
3	Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach US-GAAP	30
3.1	<i>Grundlagen</i>	30
3.2	<i>Begriffsbestimmungen</i>	32
3.2.1	Restructuring	32
3.2.2	Discontinued operations.....	33
3.2.3	Liabilities	34
3.3	<i>Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	36
3.3.1	Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen	36
3.3.1.1	Überblick.....	36
3.3.1.2	Schuldcharakter der Verpflichtung.....	36

3.3.1.3	Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen	38
3.3.1.4	Möglichkeit der zuverlässigen Schätzung der Höhe der Verpflichtung	39
3.3.2	Besondere Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsverpflichtungen	40
3.3.2.1	Überblick.....	40
3.3.2.2	Ansatz von One-Time Termination Benefits	41
3.3.2.3	Ansatz von Contract Termination Costs	42
3.3.2.4	Ansatz von Other Associated Costs	43
3.4	<i>Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	43
3.4.1	Anfangsbewertung.....	43
3.4.1.1	Einzubeziehende Kosten	43
3.4.1.2	Bestmögliche Schätzung	44
3.4.2	Abzinsung	46
3.4.3	Folgebewertung.....	47
3.5	<i>Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen</i>	47
3.6	<i>Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen.....</i>	47
3.6.1	Überblick	47
3.6.2	Balance Sheet	48
3.6.3	Income Statement	48
3.6.4	Notes.....	50
3.6.5	Management's Discussion and Analysis	52
4	Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach IFRS.....	53
4.1	<i>Grundlagen</i>	53
4.2	<i>Begriffsbestimmungen.....</i>	55
4.2.1	Restructuring	55
4.2.2	Discontinued Operations.....	56
4.2.3	Provisions.....	57
4.3	<i>Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	58
4.3.1	Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen	58

4.3.1.1	Überblick.....	58
4.3.1.2	Bestehen einer Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses	60
4.3.1.3	Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen	61
4.3.1.4	Möglichkeit der zuverlässigen Schätzung der Höhe der Verpflichtung	63
4.3.2	Besondere Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsverpflichtungen	64
4.3.2.1	Restrukturierungsmaßnahmen nach IAS 37	64
4.3.2.2	Belastende Verträge („onerous contracts“) nach IAS 37.....	67
4.3.2.3	Leistungen an Arbeitnehmer nach IAS 19.....	68
4.4	<i>Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen</i>	69
4.4.1	Anfangsbewertung.....	69
4.4.1.1	Einzubeziehende Kosten	69
4.4.1.2	Bestmögliche Schätzung.....	70
4.4.2	Abzinsung	73
4.4.3	Folgebewertung.....	75
4.5	<i>Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen</i>	75
4.6	<i>Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen.....</i>	76
4.6.1	Überblick	76
4.6.2	Balance Sheet	76
4.6.3	Income Statement	77
4.6.4	Notes.....	79
4.6.5	Financial Review by Management	82
4.7	<i>Ausblick.....</i>	82
5	Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach dem UGB/HGB, nach den US-GAAP und nach den IFRS – Überblick über die grundlegenden Unterschiede	86
6	Fallbeispiele.....	87

7 Schlussfolgerungen	90
Literaturverzeichnis	XIII
Anhang 1: Zusammenfassung	XXIII
Anhang 2: Abstract	XXV
Anhang 3: Curriculum Vitae.....	XXVII

Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
App.	Appendix
bzw.	beziehungsweise
dh.	das heißt
Dr.	Doktor
ED	Exposure Draft
EG	Europäische Gemeinschaft
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
etc.	et cetera
f.	folgende
FASB	Financial Accounting Standards Board
Fn.	Fußnote
ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
h.c.	honoris causa
h.M.	herrschende Meinung
HGB	Handelsgesetzbuch (Deutschland)
hrsg.	herausgegeben
http	hyper text transfer protocol
IAS	International Accounting Standard(s)
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard(s)
ISA	International Standard(s) on Auditing
KPMG	Klynveld, Peat, Marwick und Goerdeler
lit.	litera
lt.	laut
MD&A	Management's Discussion and Analysis
Prof.	Professor

Rz.	Randziffer
S.	Seite
SEC	Securities and Exchange Commission
SFAC	Statement of Financial Accounting Concepts
SFAS	Statement of Financial Accounting Standards
Sp.	Spalte
sog.	sogenannte/r/n
u.a.	unter anderem
u.U.	unter Umständen
UGB	Unternehmensgesetzbuch
URL	Uniform Resource Locator
US	United States
US-GAAP	United States General Accepted Accounting Principles
USA	United States of America
v.a.	vor allem
vgl.	vergleiche
www	world wide web
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Systematisierung der Rückstellungen anhand ihres Verpflichtungscharakters ...	6
Abbildung 2: Übersicht schwebendes Geschäft.....	14
Abbildung 3: Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen.....	26
Abbildung 4: Wahrscheinlichkeitskriterien nach SFAS 5	38
Abbildung 5: Behandlung von ungewissen Verbindlichkeiten in der amerikanischen Rechnungslegung	40
Abbildung 6: IFRS-Rechnungslegungsgrundsätze	54
Abbildung 7: Klassifizierung von Sachverhalten als Rückstellungen oder Eventualschulden	59
Abbildung 8: Kriterien für den Ansatz von Rückstellungen und die Angabe von Eventualschulden	64
Abbildung 9: Rückstellungsspiegel.....	80
Abbildung 10: Zeitlicher Unterschied der erstmaligen Erfassung eines zu verkaufenden Geschäftsbereichs in den Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IFRS	89
Abbildung 11: Zeitlicher Unterschied der erstmaligen Erfassung eines einzustellenden Geschäftsbereichs in den Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IFRS	89

1 Einleitung und Problemstellung

Aufgrund der Schnelllebigkeit von Produkten und Technologien sowie der zunehmenden Globalisierung der Märkte sind Restrukturierungen auch in gutsituierten Unternehmen immer öfter an der Tagesordnung.¹ Lt. den Ausführungen Bertschingers sind Restrukturierungen „eine Folge der wirtschaftlichen Probleme, die sich in Umsatzrückgang, Margenerosion, Verlust oder im schlimmsten Fall Liquidation, Nachlass oder sogar Konkurs äussern.“² Restrukturierungen umfassen grundsätzlich finanzielle, operative und strategische Maßnahmen und betreffen entweder die Personalstruktur (z.B. Freisetzung von Arbeitnehmern) oder die Sachstruktur (z.B. vorzeitige Kündigung eines Mietvertrags) eines Unternehmens.³ Die Effekte der finanziellen, operativen und strategischen Restrukturierung werden in der integrierten Businessplanung subsummiert. Wesentliche Bestandteile davon sind die Planung der Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz und Liquidität, Planungskennzahlen betreffend den Controlling- und Steueransatz, Personalplanungskennzahlen sowie die daraus abgeleiteten Ertrags-, Produktivitäts- und Kapitalkennzahlen.⁴ Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit der Erfassung geplanter Restrukturierungsmaßnahmen im Jahresabschluss eines Unternehmens. Speziell wird auf die Rechnungslegung, Bewertung und Offenlegung von Restrukturierungsverpflichtungen nach österreichischem UGB, deutschem HGB, amerikanischen US-GAAP und den internationalen IFRS und der damit verbundenen Spielräume zur Einsetzung bilanzpolitischer Maßnahmen eingegangen. Aufgrund der hohen Übereinstimmungshäufigkeit wird die Bilanzierung nach UGB und HGB zusammengefasst erläutert. Die speziellen Probleme bei der Erfassung von Restrukturierungsverpflichtungen im Rahmen eines Unternehmenserwerbs bzw. – zusammenschlusses werden in diesem Zusammenhang nicht näher besprochen.

Als Beispiele für Restrukturierungen kommen u.a. Aufwendungen für die Abfindung von Arbeitnehmern, Aufwendungen für die frühzeitige Beendigung von Lieferungs- und Leistungsverträgen, Kosten für die Stilllegung und den Verkauf von Teilbereichen bzw. Geschäftsbereichen, Ausgaben für die Verlagerung von Geschäftsstätten in andere Länder oder Regionen, Aufwendungen für Strukturänderungen im Management (z.B. Auflösen einer Führungsebene), Ausgaben für die grundlegende Umorganisationen mit wesentlichen Auswir-

¹ Vgl. Coenenberg / Fischer (1993), S. 2.

² Vgl. Bertschinger (1996), S. 1.

³ Vgl. Kirchhof (2005), S. 589; Hommel / Knecht / Wohlenberg (2006), S. 136.

⁴ Vgl. Hommel / Knecht / Wohlenberg (2006), S.141.

kungen auf Art und Betätigungsfeld des Unternehmens sowie Umsetzungs-, Schließungs- und andere Abwicklungskosten in Frage.⁵ Es handelt sich hierbei keineswegs um eine vollständige Aufzählung möglicher Restrukturierungsmaßnahmen, sondern um eine beispielhafte Auswahl, auf deren Sachverhalte die vorliegende Arbeit vorwiegend eingehen wird.

Eingangs sei bereits zu erwähnen, dass weder das UGB in Österreich noch das HGB in Deutschland im Gegensatz zu den Bilanzierungsrichtlinien der US-GAAP und IFRS umfangreiche Regelungen bezüglich der Erfassung von Sachverhalten im Zusammenhang mit Restrukturierungen und deren Abbildung im Jahresabschluss beinhalten.

⁵ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 50; *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2130; *Förschle / Holland / Kroner* (2003), S. 121; *Kirchhof* (2005), S. 589; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 145; *Hommel / Knecht / Wohlenberg* (2006), S. 984.

2 Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach österreichischem und deutschem Recht

2.1 Grundlagen

Die Hauptaufgabe des Jahresabschlusses nach UGB bzw. HGB besteht darin, dem Bilanzleser ein „möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens“⁶ zu vermitteln. Er hat dabei Dokumentations-, Rechenschafts-, Informations-, Substanzerhaltungs- und Zahlenbemessungsfunktion.⁷

Im Vergleich zu anderen Rechnungslegungsvorschriften wie z.B. US-GAAP und IFRS ist sowohl in der österreichischen als auch in der deutschen Rechnungslegung der Detaillierungsgrad der bilanzierungspflichtigen bzw. –fähigen Sachverhalte nicht überaus weitläufig ausgeprägt. Um im Jahresabschluss trotzdem neuere Entwicklungen von Sachverhalten in der Geschäftspraxis abzubilden, verweist der Gesetzgeber in § 190 Abs. 1 UGB bzw. in § 243 Abs. 1 HGB auf den unbestimmten Rechtsbegriff der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ (GoB).⁸ Die GoB verfolgen den Zweck, gesetzliche Einzelsvorschriften zu konkretisieren und zu ergänzen, falls für einen bestimmten Sachverhalt keine spezielle gesetzliche Regelung existiert.⁹

Eine besondere Stellung innerhalb der GoB nimmt das Prinzip der Vorsicht ein. Demnach hat der Unternehmer vorsichtig zu bewerten und bei der Aufstellung des Jahresabschlusses alle vorhersehbaren Verluste und Risiken zu berücksichtigen, da sowohl in der österreichischen als auch in der deutschen Rechnungslegung der Gläubigerschutz und die Erhaltung der Haftungssubstanz des Unternehmens an oberster Stelle stehen.¹⁰ Oftmals bringen die übergeordnete Bedeutung des Vorsichtsprinzips und der damit verbundene subjektive Ermessensspielraum eine Unterbewertung der Vermögensgegenstände bzw. eine Überbewertung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen mit sich.¹¹

⁶ Vgl. § 195 UGB.

⁷ Vgl. Peemöller / Finsterer / Neubert (2000), S. 20.

⁸ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 94.

⁹ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 95.

¹⁰ Vgl. Kupsch (2000), S. 117.

¹¹ Vgl. Weißer (2000), S. 333.

2.2 Begriffsbestimmungen

2.2.1 Restrukturierung

Weder in der österreichischen noch in der deutschen Rechnungslegung ist der Begriff der Restrukturierung explizit definiert. Sowohl im UGB als auch im HGB existieren keine speziellen Vorschriften betreffend dem Sachverhalt der Restrukturierung. Auch in der Literatur hat sich bislang noch keine eindeutige Definition durchgesetzt. Es ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass eine Restrukturierung eine Änderung der Unternehmensstruktur – in welcher Ausprägung auch immer - mit sich bringt.¹²

2.2.2 Rückstellungen

Der Begriff der Schulden kann in Verbindlichkeiten und Rückstellungen unterteilt werden. Der Unterschied zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen liegt darin, dass bei Rückstellungen die Verpflichtung dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss ist.¹³

Eine eindeutige Definition des Rückstellungsbegriffs ist im Gesetz nicht zu finden. In der Literatur sind meist sehr ähnliche Definitionen zu finden, wie z.B. *„Rückstellungen sind Passivposten, die solche Wertminderungen der Berichtsperiode als Aufwand zurechnen, die durch zukünftige Handlungen (Zahlungen, Dienstleistungen, Eigentumsübertragungen an Sachen und Rechten) bedingt werden und deshalb bezüglich ihres Eintretens oder ihrer Höhe nicht völlig, aber dennoch ausreichend sicher sind. Sie dienen dabei nicht zur Korrektur des Bilanzansatzes bestimmter Vermögensgegenstände.“*¹⁴

Sowohl das UGB¹⁵ als auch das HGB¹⁶ sehen im Jahresabschluss die Bildung von Rückstellungen vor. Eine Rückstellung ist dann anzusetzen, *„wenn mit einer Inanspruchnahme ernsthaft zu rechnen ist. Die bloße Möglichkeit des Bestehens oder Entstehens einer Verbindlichkeit reicht zur gewinnmindernden Bildung einer Rückstellung nicht aus; das Bestehen oder Entstehen einer Verbindlichkeit muss wahrscheinlich sein.“*¹⁷ Die Beurteilung des Wahr-

¹² Vgl. Kayser (2002), S. 237.

¹³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 365.

¹⁴ Vgl. Coenenberg (2005), S. 390.

¹⁵ Vgl. § 198 Abs. 8 UGB.

¹⁶ Vgl. § 249 HGB.

¹⁷ Vgl. Eibelshäuser (1987), S. 862.

scheinlichkeitskriteriums lässt sich nicht in messbaren Wahrscheinlichkeitswerten ausdrücken. Vielmehr zielt es auf die Einschätzung des sorgfältigen und gewissenhaften Unternehmers ab.¹⁸ Das bereits in Kapitel 2.1 erwähnte traditionelle Vorsichtsprinzip verlangt zum Schutz der Kapitalerhaltung und der Gläubiger Vorsorgemaßnahmen, die sicherstellen sollen, dass zukünftige negative Zahlungsströme nicht das Zugriffsvermögen der Gläubiger vermindern.¹⁹ Es liegt demnach auf der Hand, dass die Rückstellungsbildung dem subjektiven Ermessen des einzelnen Unternehmens unterliegt. Dies eröffnet einen großen Spielraum bei der Gestaltung der Bilanzpolitik.²⁰

§ 198 Abs. 8 Z 3 UGB sowie § 249 Abs. 3 HGB legen eindeutig fest, dass keine anderen Rückstellungen gebildet werden dürfen, als jene, die im Gesetzestext angeführt werden.²¹ Im Rahmen dieser Arbeit werden nur die zum Thema Restrukturierung relevanten Rückstellungsarten besprochen:

- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten,
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften,
- Aufwandsrückstellungen.

2.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen

2.3.1 Überblick

Bei Restrukturierungsverpflichtungen kann es sich sowohl um Außen- als auch um Innenverpflichtungen handeln. Dabei kommen wahlweise Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten, Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder Aufwandsrückstellungen in Frage.²² Nachfolgende Darstellung gibt einen schematischen Überblick der aufgezählten Rückstellungsarten:

¹⁸ Vgl. *Eibelshäuser* (1987), S. 863.

¹⁹ Vgl. *Siegel* (2005), S. 104.

²⁰ Vgl. *Kupsch* (1989), S. 53; *Happe* (2002), S. 361.

²¹ Vgl. *Pellens* (2001), S. 230.

²² Vgl. *Psarski* (2004), S. 40.

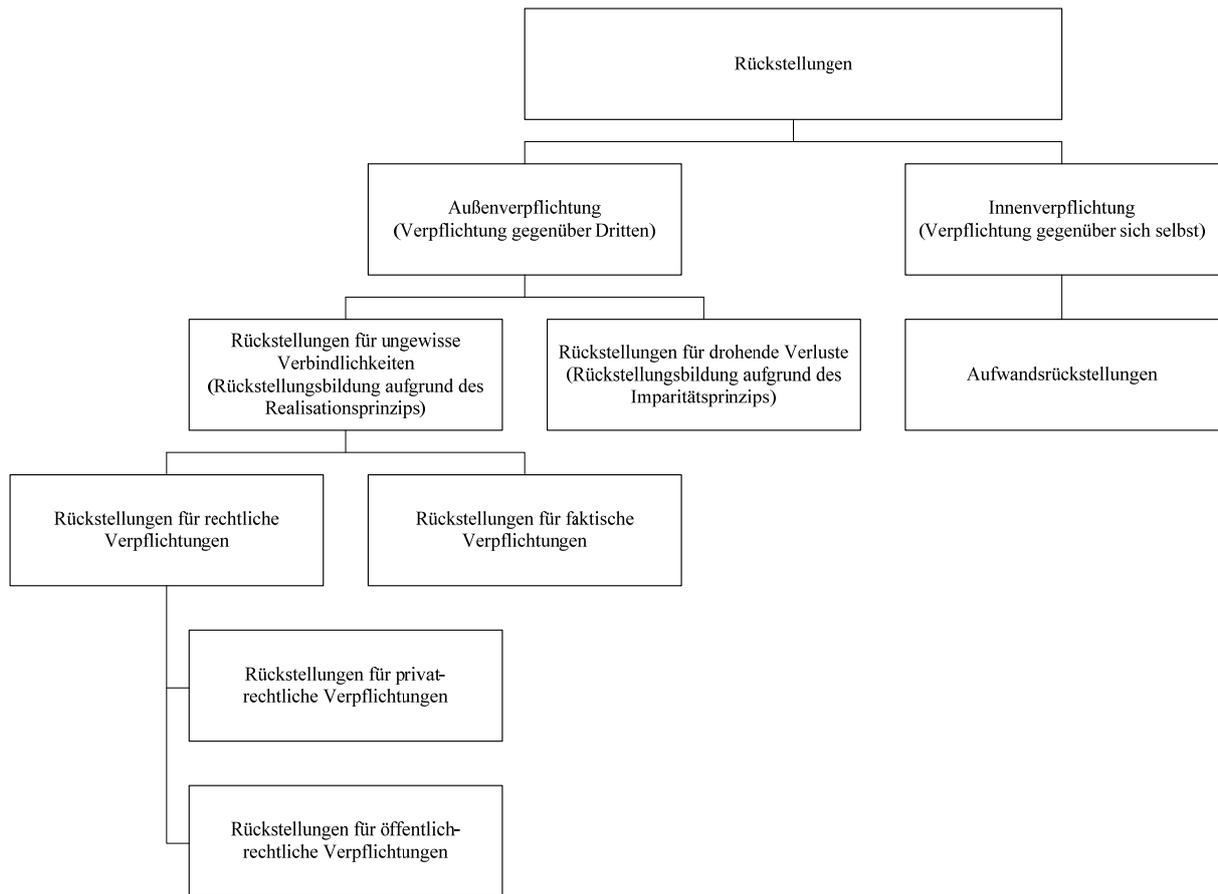


Abbildung 1: Systematisierung der Rückstellungen anhand ihres Verpflichtungscharakters

(in Anlehnung an: *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 368; *Eibelshäuser* (1987), S. 864)

Es ist anzumerken, dass nach h.M. für Restrukturierungsmaßnahmen ohne einer Verpflichtung gegenüber Dritten, wie z.B. für eine Geschäftsverlegung, der Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach UGB und HGB nicht zulässig ist. Nur soweit es sich z.B. um Sozialplanaufwendungen oder Mietausgaben für nicht mehr benötigte Räumlichkeiten handelt, die im Zusammenhang mit einer Restrukturierung stehen, sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten bzw. für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu passivieren. Für andere, nicht als Außenverpflichtung zu wertende Sachverhalte, kommt nur die Bildung einer Aufwandsrückstellung in Frage.²³

²³ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 50.

2.3.2 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

2.3.2.1 Überblick

§ 198 Abs. 8 Z 1 UGB und § 249 Abs. 1 HGB schreiben die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten explizit vor. In Österreich ist diese Vorschrift durch den Zusatz „die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder „des Zeitpunkts“ ihres Eintritts unbestimmt sind“²⁴ sogar noch weiter ausgeführt als in Deutschland.

Die Ungewissheit einer Verbindlichkeit kann sich somit auf das Bestehen oder auf die Höhe der Verbindlichkeit bzw. auch auf beides gleichzeitig beziehen. *„Das Bestehen der Verbindlichkeit kann deshalb ungewiss sein, weil aufgrund der bestehenden Rechtslage Zweifel über eine tatsächliche Verpflichtung bestehen oder weil zweifelhaft ist, ob alle für das Entstehen der Verbindlichkeit maßgeblichen Sachverhaltselemente bereits realisiert sind.“*²⁵

Die Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten beruht auf dem Realisationsprinzip, d.h. die entstandenen Aufwendungen sind zwar ihrer Höhe oder ihres Eintritts noch ungewiss, sind aber grundsätzlich schon verwirklichten Erträgen zuzuordnen und müssen deshalb in die jeweilige Berichtsperiode einfließen.

Eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten darf nur gebildet werden, wenn die folgenden drei Voraussetzungen erfüllt sind:²⁶

- Bestehen einer Verpflichtung gegenüber Dritten,
- Vorliegen einer wirtschaftlichen oder rechtlichen Belastung bzw. wirtschaftlichen Verursachung,
- Wahrscheinlichkeit des Be- bzw. Entstehens der Verpflichtung.

Die genannten Voraussetzungen werden nachfolgend eingehender besprochen.

²⁴ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB.

²⁵ Vgl. Nowotny / Tichy (2000), § 198, Rz. 133.

²⁶ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 374.

2.3.2.2 Bestehen einer Verpflichtung gegenüber Dritten

Durch den Umstand, dass eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten voraussetzt, ergibt sich, dass es sich dabei um eine Außenverpflichtung handeln muss. Dabei lassen sich zwei grundsätzliche Verpflichtungsarten mit ihren Unterausprägungen unterscheiden:

- rechtliche Verpflichtungen
 - o öffentlich-rechtliche Verpflichtungen
 - o privat-rechtliche Verpflichtungen
- faktische Verpflichtungen

Öffentlich-rechtliche Verpflichtungen ergeben sich z.B. aus Gesetzen, Verordnungen oder Bescheiden (z.B. Räumungs- und Entsorgungspflichten). Privat-rechtliche Verpflichtungen werden dahingegen durch ein vertragliches oder deliktisches Schuldverhältnis begründet (z.B. Rechts- und Beratungskosten, Gewährleistungsansprüche, etc.).²⁷ Bei faktischen Verpflichtungen dient als Grundlage kein Gesetz oder Vertrag, sondern diese entstehen aufgrund der Erwartungshaltung eines Dritten, die der Verpflichtete bei einem Dritten oder einer Gruppe von Dritten geweckt hat. Faktische Verpflichtungen sind demnach nicht einklagbare Obligationen, denen sich der Unternehmer aus tatsächlichen oder wirtschaftlichen Gründen nicht mehr entziehen kann.²⁸ Diese Erwartungshaltung muss in einer Art und Weise geweckt worden sein, dass sich der Verpflichtete seiner Verpflichtung faktisch nicht mehr, insbesondere unter Bedachtnahme der Unternehmensfortführung, entziehen kann, dh. die Verpflichtung muss auch hier unabwendbar sein. Generell ist anzumerken, dass die Voraussetzung der Unabwendbarkeit eine Bedingung für die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten darstellt. Dem Bilanzierenden darf es demnach nicht mehr möglich sein, sich seiner Verpflichtung zu entziehen. Eine theoretisch mögliche Schließung des Unternehmens stellt keinen Grund zur Nichtpassivierung dar.²⁹

Restrukturierungsverpflichtungen fallen generell in die Bereiche der privat-rechtlichen oder faktischen Verpflichtungen. Eine durch einen Dritten rechtlich durchsetzbare Verpflichtung liegt z.B. dann vor, wenn aufgrund der Freisetzung von Arbeitnehmern im Zuge einer Um-

²⁷ Vgl. *Egger / Samer / Bertl* (2005), S. 96.

²⁸ Vgl. *Ellrott* (2006), § 249, Rz. 31.

²⁹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 375.

strukturierung ein Sozialplan wirksam abgeschlossen wurde.³⁰ Auf der anderen Seite bringt die öffentliche Bekanntgabe von Restrukturierungsmaßnahmen und die dadurch bei den Arbeitnehmern und der Öffentlichkeit entstandene Erwartungshaltung eine faktische Verpflichtung mit sich, da eine Unterlassung der angekündigten Maßnahmen einen Imageverlust für das Unternehmen bedeuten würde und es daher von dieser eher absehen wird.³¹

2.3.2.3 Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung bzw. Verursachung

Eine weitere Voraussetzung zur Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten ist das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung bzw. Verursachung zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags.³² Das Vorliegen einer wirtschaftlichen Belastung bzw. Verursachung gilt dann als gegeben, wenn der Verpflichtung keine künftige Gegenleistung gegenübersteht. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind eben dadurch gekennzeichnet, dass der entsprechenden Vermögensminderung kein zukünftiger Ertrag gegenübersteht bzw. sie Erträgen vor dem jeweiligen Bilanzstichtag zuzuordnen ist.³³ Auch eine noch nicht entstandene Verpflichtung stellt eine ungewisse Verbindlichkeit dar, wenn sie zum Zeitpunkt des Bilanzstichtags bereits wirtschaftlich verursacht wurde.³⁴ Liegt z.B. am Bilanzstichtag die Notwendigkeit einer Restrukturierung objektiv vor oder wurde bereits ein diesbezüglicher Beschluss gefasst, dann besteht durchaus ein Rückstellungsbedarf, da die Verpflichtung bereits wirtschaftlich verursacht ist.³⁵ Sind der Vermögensminderung zukünftige Erträge zuordenbar, darf keine Rückstellung in diesem Sinne gebildet werden.³⁶

2.3.2.4 Wahrscheinlichkeit des Be- oder Entstehens der Verpflichtung

Es muss von der Entstehung einer Verbindlichkeit ernsthaft auszugehen sein. Die generelle Möglichkeit, dass die Verbindlichkeit entstehen kann bzw. könnte ist hier nicht ausreichend. Vielmehr muss das Unternehmen bereits aufgrund eines schriftlichen Bescheids oder auf-

³⁰ Vgl. *Schiller* (2004), S. 61.

³¹ Vgl. *Schiller* (2004), S. 62.

³² Vgl. *Moxter* (1992), S. 430.

³³ Vgl. *Woerner* (1994), S. 487; *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2119.

³⁴ Vgl. *Mayer-Wegelin* (1995), S. 1241.

³⁵ Vgl. *Hartung* (1988), S. 1421.

³⁶ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 377.

grund der Gesetzeslage ausdrücklich mit dieser Verpflichtung konfrontiert sein bzw. eine faktische Grundlage dafür vorhanden sein.³⁷

Man spricht in diesem Zusammenhang davon, dass die Verpflichtung mit hoher Wahrscheinlichkeit eintreten muss. Es müssen mehr Gründe für als gegen eine künftige Inanspruchnahme sprechen bzw. müssen diese gewichtiger sein.³⁸ Die Aussage „mehr Gründe dafür als dagegen“ steht aber nicht für die Setzung einer 51 % Grenze.³⁹ Sprechen hingegen mehr Gründe gegen eine Inanspruchnahme ist keine Rückstellung anzusetzen, da keine zu passivierende Verpflichtung vorliegt. In diesem Fall liegt eine sonstige finanzielle Verpflichtung vor, die ggf. im Anhang anzugeben ist.⁴⁰

Der Wahrscheinlichkeitsgrad ist nicht nach subjektiven Erwartungen des Bilanzierenden zu bemessen, sondern muss vielmehr nach objektiven, am Bilanzstichtag vorliegenden Kriterien erfolgen und alle bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses erkennbaren Sachverhalte beinhalten.⁴¹

Für Restrukturierungsverpflichtungen im Speziellen bedeutet dies, dass mehr Gründe für die Durchführung der Restrukturierungsmaßnahmen als dagegen sprechen müssen. Besteht lediglich die Möglichkeit, dass eine Umstrukturierung im Unternehmen durchgeführt wird, wird die Wahrscheinlichkeit nicht als ausreichend hoch angesehen und somit ist dieses Ansatzkriterium nicht erfüllt.

2.3.2.5 Zeitpunkt der Bildung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Die Ansatzpflicht der Rückstellung für die ungewisse Verbindlichkeit entsteht generell in jenem Wirtschaftsjahr, sobald alle Kriterien zur Passivierung erfüllt sind, dh. sobald eine wirtschaftlich verursachte und ausreichend wahrscheinliche Verpflichtung gegenüber einem oder mehreren Dritten vorliegt.⁴² Fallen der Zeitpunkt der rechtlichen Entstehung und der wirt-

³⁷ Vgl. Coenenberg (2005), S. 388; Egger / Samer / Bertl (2005), S. 96.

³⁸ Vgl. Kupsch (1989), S. 55; Egger / Samer / Bertl (2005), S. 97.

³⁹ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 892.

⁴⁰ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 376.

⁴¹ Vgl. Eibelshäuser (1987), S. 863.

⁴² Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 378.

schaftlichen Verursachung auseinander, so ist generell der frühere der beiden Zeitpunkte maßgeblich.⁴³

Für den Fall, dass zu einer Rückstellung führende Sachverhalte nach dem Bilanzstichtag aber vor Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt werden und somit wertaufhellende Tatsachen zur Rückstellungsbildung vorliegen, ist auch hierfür eine Rückstellung zu bilden, da die wirtschaftliche Ursache vor dem Bilanzstichtag liegt.⁴⁴ Im Gegensatz dazu haben die wertbegründenden Sachverhalte, die erst nach dem Bilanzstichtag auftreten, die wirtschaftliche Ursache im Folgejahr und sind daher nicht in diesen Jahresabschluss aufzunehmen.⁴⁵

Die Unternehmensführung bzw. das Management muss die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen zum Bilanzstichtag soweit konkretisiert haben, dass es nicht mehr im Einflussbereich des Unternehmens liegt, die Restrukturierung nicht durchzuführen bzw. sich das Unternehmen aus faktischen, rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen den geplanten Maßnahmen nicht mehr entziehen kann.⁴⁶ Für vorgesehene Leistungen aufgrund eines Sozialplanes gemäß § 45a Arbeitsmarktförderungsgesetz bzw. § 111 Betriebsverfassungsgesetz ist eine Rückstellung erstmalig erst dann zu bilden, wenn der Betriebsrat über die geplanten Maßnahmen und Entscheidungen unterrichtet wurde.⁴⁷ Lt. Auffassung der Finanzverwaltung sollte zum Bilanzansatz allerdings auch der Entschluss der Unternehmensleitung, vor dem Bilanzstichtag Restrukturierungsmaßnahmen durchzuführen, ausreichend sein, wenn die Information des Betriebsrats vor Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgt.⁴⁸ Dem folgt auch die Auffassung von Hartung, der die Passivierung nicht unbedingt von der Information des Betriebsrats abhängig macht – die Rückstellung darf durchaus bereits dann angesetzt werden, wenn die Betriebsänderung objektiv notwendig ist.⁴⁹ Besteht nur die Wahrscheinlichkeit einer künftigen Betriebsänderung, so ist dies für den Ansatz nicht ausreichend.⁵⁰

⁴³ Vgl. Kraus (1987), S. 41; Reinhart (1998), S. 2516; Ellrott (2006), § 249, Rz. 34; Winnefeld (2006), Rz. 966.

⁴⁴ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 880.

⁴⁵ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 892.

⁴⁶ Vgl. Schiller (2004), S. 66.

⁴⁷ Vgl. Endriss (1996), Rz. 367.

⁴⁸ Vgl. Rodewald (1992), S. 2184; Lüdenbach / Hoffmann (2005), S. 2347.

⁴⁹ Vgl. Hartung (1988), S. 1423; Kayser (2002), S. 247; Prinz (2007), S. 353; Kayser (2002), S. 247.

⁵⁰ Vgl. Prinz (2007), S. 354.

2.3.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

2.3.3.1 Überblick

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften stellen lt. h.M. eine Untergruppe der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten dar. Wie wichtig dem Gesetzgeber diese Rückstellungsart ist ist daran erkennbar, dass diese explizit im Gesetzestext genannt wird.⁵¹ Da Drohverlustrückstellungen sowohl im österreichischen als auch im deutschen Gesetzeswortlaut im Anschluss an Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten genannt werden, ergibt sich auch für diese in Österreich der Zusatz „*die am Abschlussstichtag wahrscheinlich oder sicher, aber hinsichtlich ihrer Höhe oder „des Zeitpunkts“ ihres Eintritts unbestimmt sind*“⁵².

Für Drohverlustrückstellungen müssen – wie auch bereits für Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten – folgende Voraussetzungen vorliegen, um einen Bilanzansatz zu rechtfertigen.⁵³

- Die wirtschaftliche Veranlassung muss vor dem Bilanzstichtag liegen. Bei Drohverlustrückstellungen wird diese bei der Geschäftsanbahnung bzw. bei dem –abschluss gesehen.
- Ein zukünftiger Vermögensabfluss muss mit hinreichender Wahrscheinlichkeit objektiv vorliegen.
- Es muss sich um eine Verpflichtung gegenüber Dritten handeln⁵⁴, dh. es muss eine Außenverpflichtung vorliegen.

Drohverlustrückstellungen basieren auf dem Imparitätsprinzip, das in § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB bzw. in § 252 Abs. 1 Z 4 HGB verankert ist und die „*erfolgsrechnerische Antizipierung (eigentlich erst) künftiger Verluste verlangt*“.⁵⁵ Die Aufgabe des Imparitätsprinzips besteht darin, Verluste sobald sie zu erwarten sind und Gewinne erst wenn sie realisiert wurden aus-

⁵¹ Vgl. Coenenberg (2005), S. 391.

⁵² Vgl. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB.

⁵³ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2114.

⁵⁴ Vgl. Jonas (1986), S. 1733.

⁵⁵ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 399.

zuweisen.⁵⁶ Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dienen nicht der periodengerechten Erfolgsermittlung, sondern der Verlustantizipation und damit der Kapitalerhaltung.⁵⁷

Die wichtigsten Unterscheidungsmerkmale zwischen Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind die folgenden:

- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften werden aufgrund des Imparitätsprinzips und nicht aufgrund einer zeitlichen oder sachlichen Abgrenzung gebildet.⁵⁸
- Drohverlustrückstellungen werden für künftige Zeiträume, dh. für noch nicht realisierte Verluste aus den schwebenden Teilen von Dauerschuldverhältnissen gebildet. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten stellen jedoch Verluste aus bereits abgewickelten Vertragsteilen dar.⁵⁹
- Bei Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gelangt nur der drohende Verpflichtungsüberschuss (= Saldo) und nicht die Gesamtverpflichtung zum Bilanzansatz.⁶⁰ Es sind nicht nur die Vertragshauptleistungen in die Berechnung des Saldos mit einzubeziehen, sondern auch allfällige Nebenleistungen.⁶¹ Es sind nur die Verluste der ausstehenden Leistungen mit einzubeziehen, abgeschlossene Perioden werden nicht berücksichtigt.⁶²

Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind:⁶³

- Vorliegen eines schwebenden Geschäfts und

⁵⁶ Vgl. *Ellrott* (2006), § 249, Rz. 58.

⁵⁷ Vgl. *Eckstein / Fuhrmann* (1998), S. 530; *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 398.

⁵⁸ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 400.

⁵⁹ Vgl. *Jäger* (1992), S. 560.

⁶⁰ Vgl. *Herzig* (1994), S. 1429.

⁶¹ Vgl. *Groh* (1997), S. 213; *Karrenbock* (2005), S. 775.

⁶² Vgl. *Groh* (1988), S. 28.

⁶³ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 399.

- Eintritt eines drohenden künftigen Verlusts.

2.3.3.2 Vorliegen eines schwebenden Geschäfts

„Am Bilanzstichtag muss ein schwebendes Geschäft vorliegen.“⁶⁴ Ein schwebendes Geschäft liegt dann vor, wenn noch keiner der Vertragspartner eines mindestens zweiseitigen Vertrags die vereinbarte Leistung erbracht hat. Der Schwebezustand beginnt mit Vertragsabschluss und endet mit der Leistungsdurchführung der Vertragspartner.⁶⁵

Als schwebende Geschäfte kommen nur Rechtsgeschäfte in Betracht. Die Vertragsparteien haben einen einklagbaren Anspruch auf die jeweilige Leistung. Der Bilanzierende kann sich demnach seiner Verpflichtung nicht entziehen.⁶⁶ Die Grundlage eines schwebenden Geschäfts kann weder eine öffentlich-rechtliche, noch eine faktische Verpflichtung zur Leistung sein.⁶⁷

Schwebende Geschäfte lassen sich folgendermaßen unterteilen:

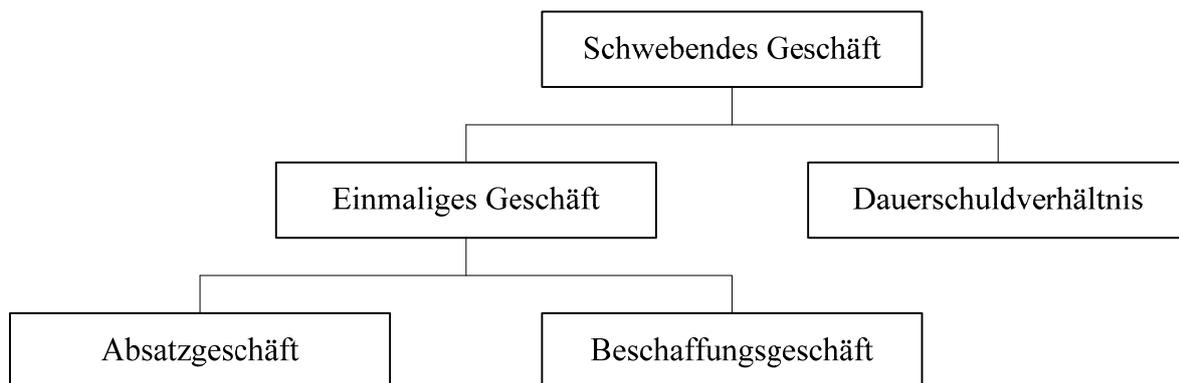


Abbildung 2: Übersicht schwebendes Geschäft

(Quelle: Ellrott (2006), § 249, Rz. 53)

In Zusammenhang mit Restrukturierungsverpflichtungen spielen Dauerschuldverhältnisse eine größere Rolle als einmalige Geschäfte. Als Dauerschuldverhältnisse vorstellbar sind hier

⁶⁴ Vgl. Jonas (1986), S. 1733.

⁶⁵ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2109; Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 399.

⁶⁶ Vgl. Karrenbock (2005), S. 774.

⁶⁷ Vgl. Eckstein / Fuhrmann (1998), S. 530.

z.B. Miet-, Pacht- und Arbeitsverträge.⁶⁸ Beispiel für ein einmaliges Absatzgeschäft wäre ein Liefervertrag, der aufgrund einer Umstrukturierung, z.B. wegen eines eingestellten Geschäftsbereichs, nicht mehr ausgeführt werden kann.

2.3.3.3 Drohender künftiger Verlust

Da bei einem schwebenden Geschäft grundsätzlich davon ausgegangen werden kann, dass sich Leistung und Gegenleistung im Zeitablauf ausgleichen, kommt es im Jahresabschluss weder zu einer Bilanzierung noch zu einem anderweitigen Ausweis.⁶⁹ Für den Fall, dass der Wert der eigenen Leistung den Wert der Gegenleistung übersteigt, droht dem Unternehmen ein Verlust aus dem schwebenden Geschäft. Kommt es somit aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen zu Störungen zum Nachteil des Bilanzierenden, kann sich ein Bilanzansatz aufgrund des Imparitätsprinzips ergeben.⁷⁰ Der Differenzbetrag, der sog. „drohende Verlust“ ist demnach in der Bilanz als Rückstellung lt. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB bzw. § 249 Abs. 1 HGB zu erfassen. Der Verlust muss objektiv vorhersehbar⁷¹ und begründet⁷² sein. Es müssen konkrete Anzeichen vorliegen, dass der Wert der eigenen Leistung den Wert der Gegenleistung übersteigt.⁷³ Die theoretische Möglichkeit eines Verlusts alleine, die generell bei jedem Geschäft besteht, reicht indes nicht aus.⁷⁴ Lt. Bareis ist sogar eine Eintrittswahrscheinlichkeit von über 50 % sinnvoll um eine Drohverlustrückstellung in der Bilanz anzusetzen.⁷⁵

Oft ist es dem bilanzierenden Unternehmen aufgrund der Restrukturierung nicht möglich bereits abgeschlossene Verträge zu erfüllen. Die Nachteile, die sich ergeben, falls eine vorzeitige Vertragsbeendigung nicht kostenfrei möglich ist bzw. die diesbezüglichen Strafen höher als die Kosten der Vertragserfüllung sind, werden als drohende Verluste, wie z.B. aus weiterlaufenden Mietverhältnissen bei Stilllegung von Betriebsstätten oder Abschlagszahlungen für vorzeitig aufgelöste Miet- oder Pachtverträge, in die Bilanz aufgenommen.⁷⁶

⁶⁸ Vgl. *Winnefeld* (2006), Rz. 883.

⁶⁹ Vgl. *Ellrott* (2006), § 249, Rz. 58.

⁷⁰ Vgl. *Schiller* (2004), S. 67.

⁷¹ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2109; *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 399.

⁷² Vgl. *Jonas* (1986), S. 1734.

⁷³ Vgl. *Ellrott* (2006), § 249, Rz. 60.

⁷⁴ Vgl. *Coenenberg* (2005), S. 407.

⁷⁵ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2110.

⁷⁶ Vgl. *Kupsch* (1989), S. 56; *Nowotny / Tichy* (2000), § 198, Rz. 152; *Schiller* (2004), S. 68.

2.3.4 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen als Aufwandsrückstellungen

2.3.4.1 Überblick

Aufwandsrückstellungen werden für künftigen Aufwand, der in der vergangenen Periode begründet wurde, gebildet. Damit ist als Zweck dieser Rückstellungsart der Gedanke der periodengerechten Erfolgsermittlung vorherrschend, die Kapitalerhaltung steht dabei im Hintergrund. Aufgrund dessen betrachtet man Aufwandsrückstellungen als ein Bilanzierungsinstrument, das in der dynamischen Bilanztheorie begründet ist.⁷⁷ Hinter dieser Art von Rückstellungen steht keine Verpflichtung - weder rechtlich noch faktisch - gegenüber Dritten, sondern eine reine „Innenverpflichtung“ des Unternehmens gegenüber sich selbst.⁷⁸

§ 198 Abs. 8 Z 2 UGB und § 249 Abs. 2 HGB bilden die gesetzliche Grundlage für die Bildung von Aufwandsrückstellungen. Die Bildung dieser Rückstellung ist nicht gesetzlich verpflichtend, sondern kann auf freiwilliger Basis erfolgen. Als Ausnahme, die nur im österreichischen Gesetzestext beinhaltet ist, sei zu erwähnen, dass eine Pflicht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen besteht, falls dies den GoB entspricht.⁷⁹

Generell ist die Bildung von Aufwandsrückstellungen sowohl in Österreich als auch in Deutschland durchaus umstritten, da die Bildung für reine „Innenverbindlichkeiten“ erfolgt und sie dadurch den Charakter eines Selbstfinanzierungsinstruments erlangen.⁸⁰ „*Materiell handelt es sich hier um die Bildung stiller Reserven zum Zwecke der Selbstfinanzierung unter Umgehung der Eigner.*“⁸¹ Aufwandsrückstellungen werden daher bei enger Interpretation nicht zum Fremdkapital, sondern zum Eigenkapital eines Unternehmens gezählt, da sie keine eventuellen Verpflichtungen gegenüber Dritten darstellen⁸², sondern Verpflichtungen des Unternehmens gegenüber sich selbst widerspiegeln.⁸³

Diese Möglichkeit der Rückstellungsbildung wurde direkt aus den Vorschriften des Art. 20 Abs. 2 der 4. EG-Richtlinie übernommen. Die Zulassung von Aufwandsrückstellungen wurde

⁷⁷ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 393; Nowotny / Tichy (2000), § 198, Rz. 155.

⁷⁸ Vgl. Nowotny / Tichy (2000), § 198, Rz. 155.

⁷⁹ Vgl. § 198 Abs. 8 Z 2 letzter Satz UGB.

⁸⁰ Vgl. Nowotny/Tichy (2000), Rz 160.

⁸¹ Vgl. Siegel (2005), S. 105.

⁸² Vgl. Coenenberg (2005), S. 389.

⁸³ Vgl. Piske (2004), S. 62; Coenenberg (2005), S. 390.

damit begründet, dass in anderen EU-Ländern idente Möglichkeiten zur Rückstellungsbildung bestehen.⁸⁴ Um dem Bilanzierenden jedoch Grenzen in der Ausübung der Bilanzpolitik zu setzen, hat der Gesetzgeber versucht, die Bildung von Aufwandsrückstellungen an gewisse Kriterien zu binden.⁸⁵

Lt. § 198 Abs. 8 Z 2 UGB bzw. § 249 Abs. 2 HGB dürfen Aufwandsrückstellungen für Aufwendungen gebildet werden, die

- ihrer Eigenart nach genau umschrieben sind,
- dem abgelaufenen Geschäftsjahr oder einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen sind,
- die am Abschlusstichtag wahrscheinlich oder sicher sind,
- aber hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunkts ihres Eintritts unbestimmt sind.

Vorliegende vom Gesetzgeber genannten Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, um die Bildung einer Aufwandsrückstellung zur rechtfertigen. Im Folgenden werden die im Gesetz aufgezählten Voraussetzungen einer näheren Betrachtung unterzogen.

Für Restrukturierungsverpflichtungen kommt z.B. die Bildung von Aufwandsrückstellungen für Ausgaben für Umzug und Geschäftsverlegung, Organisations- und Planungsaufwendungen, Umstellungs-, Transport- und Lagerkosten in Frage.⁸⁶

2.3.4.2 Konkretisierung der Aufwandsart

Um eine Aufwandsrückstellung zu bilden, muss die zu Grunde liegende Verpflichtung auf einem hinreichend konkret bezeichneten Sachverhalt basieren. Mit einem Wortlaut wie z.B. „*Umzugskosten der Verlegung des Produktionsbereichs Y von A nach B*“ wäre dieser Anforderung genüge getan. Einer weiteren Konkretisierung bedarf es dabei nicht und wäre aus Gründen der Flexibilität auch nicht empfehlenswert.⁸⁷ Damit soll eine willkürliche Bildung von Rückstellungen unterbunden werden. Dies verdeutlicht, dass eine Aufwandsrückstellung

⁸⁴ Vgl. Ellrott (2006), § 249, Rz. 300.

⁸⁵ Vgl. Coenenberg (2005), S. 413.

⁸⁶ Vgl. Kämpfer (1994), S. 273; Nowotny / Tichy (2000), Rz. 162b; Psarski (2004), S. 49.

⁸⁷ Vgl. Rodewald (1992), S. 2185.

zur Vorsorge vor allgemeinen Unternehmensrisiken unzulässig ist.⁸⁸ Ebenso soll dadurch verhindert werden, dass durch die Rückstellung andere Aufwendungen abgedeckt werden, als ursprünglich für die Bildung dieser ausschlaggebend waren.⁸⁹ Diesbezüglich sei hinzuzufügen, dass die Absicht, diese zukünftigen Aufwendungen zu dem gegebenen Zeitpunkt durchzuführen, auch real gegeben und ausreichend dokumentiert sein muss, um keine Zweifel an der Ernsthaftigkeit und der betrieblichen Notwendigkeit aufkommen zu lassen.⁹⁰

Für Restrukturierungsverpflichtungen bedeutet dies, dass dem Vorhaben zur Restrukturierung auch ein entsprechender und nachvollziehbarer Maßnahmenkatalog inklusive der zu erwartenden Kosten zu Grunde liegen muss. Dadurch soll zudem sichergestellt werden, dass die für die Restrukturierung geplanten und in der Rückstellung enthaltenen Aufwendungen nicht später andere Ausgaben kompensieren.⁹¹

Zur Konkretisierung der Eigenart sei insgesamt noch festzuhalten, dass dem Bilanzierenden hier ein enormer Spielraum für Bilanzpolitik offensteht. Aufgrund der relativ offenen Formulierung des Gesetzestextes besteht ein großer Freiheitsgrad betreffend den Ansatz von Aufwandsrückstellungen und deren Umschreibung.⁹² Die Manipulationsanfälligkeit haftet dieser Rückstellungsart außerdem noch an, da es an einem Dritten fehlt, „*der für die Objektivierung des Aufwands sorgt*“⁹³. Aufwandsrückstellungen machen die Überprüfbarkeit und Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen für den Bilanzleser oft sehr schwierig.

2.3.4.3 Zeitliche Zuordnung des Aufwands

Die der Aufwandsrückstellung zu Grunde liegenden künftigen Aufwendungen müssen dem abgelaufenen oder einen früheren Geschäftsjahr zuordenbar sein.⁹⁴ Daraus folgt, dass für künftige innerbetriebliche Maßnahmen, denen in der Zukunft liegende Erträge zurechenbar sind und die deshalb zu künftigen Aufwendungen zählen, keine Aufwandsrückstellung gebil-

⁸⁸ Vgl. *Glaum / Mandler* (1996), S. 119.

⁸⁹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 396.

⁹⁰ Vgl. *Nowotny / Tichy* (2000), § 198, Rz. 160.

⁹¹ Vgl. *Schiller* (2004), S. 73.

⁹² Vgl. *Schiller* (2004), S. 73.

⁹³ Vgl. *Mayr* (2004), S. 242.

⁹⁴ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 396.

det werden kann.⁹⁵ Generell gestaltet es sich im Rahmen von Restrukturierungsaufwendungen als sehr schwierig, diese bestimmten Erträge der Vergangenheit zuzuordnen.⁹⁶

2.3.4.4 Quantifizierung der Eintrittswahrscheinlichkeit des Aufwands

Die Voraussetzung, dass die zukünftigen Aufwendungen wahrscheinlich oder sicher sein müssen, soll auch einer willkürlichen Bildung von Aufwandsrückstellungen entgegenwirken. Je höher die Wahrscheinlichkeit bzw. die Sicherheit eines Eintritts ist und je weniger sich der Bilanzierende dieser Verpflichtungen entziehen kann, falls er sein Unternehmen unverändert fortführen möchte, desto eher ist das gesetzlich vorgeschriebene Kriterium erfüllt. Es müssen in diesem Zusammenhang also mehr Gründe für als gegen den Eintritt der Aufwendungen sprechen.⁹⁷

Die Bedeutung dieses Kriteriums für Restrukturierungsverpflichtungen liegt darin, dass die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen für die Fortführung des Unternehmens objektiv notwendig sein müssen oder dass objektive Anhaltspunkte dafür sprechen, dass sich der Bilanzierende einer Durchführung dieser nicht mehr entziehen kann. Als Beispiel dafür wäre etwa die Veröffentlichung des Restrukturierungsplans denkbar.⁹⁸

2.3.4.5 Unbestimmtheit der Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts des Aufwands

Um künftige Aufwendungen in einer Aufwandsrückstellung zu passivieren muss zusätzlich noch das Kriterium der Unbestimmtheit der Höhe oder des Zeitpunkts des Eintritts erfüllt sein. Es ist hier anzumerken, dass es ausreichend ist, wenn entweder Höhe oder Zeitpunkt des Eintritts unbestimmt sind. Es müssen nicht beide Merkmale wie bei Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten kumulativ vorliegen. Die Höhe der Aufwendungen ist dann unbestimmt, wenn diese zwar geschätzt werden können, aber nicht sicher bestimmt werden können, der Eintrittszeitpunkt, wenn der genaue Termin der Durchführung der Maßnahme noch nicht feststeht.⁹⁹ Zu beachten ist jedoch, dass der Zeitpunkt des Eintritts nicht mehr als ein Jahr in der Zukunft liegen darf.¹⁰⁰

⁹⁵ Vgl. *Coenenberg* (2005), S. 413.

⁹⁶ Vgl. *Schiller* (2004), S. 27.

⁹⁷ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 397.

⁹⁸ Vgl. *Schiller* (2004), S. 75.

⁹⁹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 397.

2.4 Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen

2.4.1 Anfangsbewertung

2.4.1.1 Allgemeines

In Österreich sind Rückstellungen lt. § 211 Abs. 2 UGB mit dem sich nach vernünftiger unternehmerischer Beurteilung ergebenden Betrag anzusetzen.¹⁰¹ An dieser Stelle wird nochmals explizit auf den Grundsatz der Vorsicht hingewiesen, da dem Ungewissheitsfaktor des anzusetzenden Betrags der Rückstellung eine übergeordnete Bedeutung zugemessen wird.

Die gesetzliche Regelung in Deutschland betreffend die Bewertung von Rückstellungen ist jener in Österreich sehr ähnlich. § 253 Abs. 1 2. Satz HGB verweist nicht direkt auf das Vorsichtsgebot, drückt jedoch mit der Formulierung „*nur in Höhe des Betrages anzusetzen, der nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendig ist*“ aus, dass der Betrag weder zu pessimistisch hoch noch zu optimistisch niedrig angesetzt werden darf.

Sowohl in der österreichischen als auch in der deutschen Rechnungslegung sind zur Bewertung von Rückstellungen die allgemeinen Bewertungsregeln des § 201 UGB bzw. § 252 HGB zu beachten. Für die Rückstellungsbewertung ist vor allem der bereits mehrmals erwähnte Grundsatz der Vorsicht von sehr großer Bedeutung. Allgemein gilt, dass die Rückstellung mit jenem Betrag zu bewerten ist, der dem zu Grunde liegendem Sachverhalt zweckgemäß ist.¹⁰² Eine Bewertung, die über die zu erwartende, notwendige wirtschaftliche Belastung hinausgeht und den Zweck der Bildung von stillen Reserven oder anderen Finanzierungsaspekten verfolgt, ist nicht zulässig.¹⁰³

Wie deutlich zu erkennen ist, räumt der Gesetzgeber sowohl in Österreich als auch in Deutschland dem Bilanzierenden einen erheblichen Ermessensspielraum betreffend die Höhe des Rückstellungsansatzes ein. Selbstverständlich soll diese relativ offen formulierte Regelung nicht zu einem willkürlich hohen Bilanzansatz missbraucht werden.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 397.

¹⁰¹ Vgl. Küting / Weber (2004), S. 210.

¹⁰² Vgl. Coenenberg (2005), S. 397.

¹⁰³ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 381.

¹⁰⁴ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 373.

Die Bewertung von Rückstellungen kann anhand unterschiedlichster Verfahren durchgeführt werden. Die Schätzwerte können mittels verschiedener mathematisch-statistischer Verfahren ermittelt werden, auf Erfahrungswerten beruhen, oder aber auch von hinzugezogenen Sachverständigen festgelegt werden. Generell gilt, dass jener Betrag mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit anzusetzen ist, der nicht zwangsläufig der im ungünstigsten Fall höchste Betrag ist.¹⁰⁵ Für Rückstellungen, die aufgrund von Restrukturierungsverpflichtungen gebildet werden, ist generell eine Einzelbewertung zum Bilanzstichtag durchzuführen.¹⁰⁶ Dabei sind sämtliche sich auf das Ergebnis positive Folgen des Geschäfts mit einzubeziehen.¹⁰⁷ Als Grundlage des Schätzwerts werden dabei hauptsächlich Schätzungen und Erfahrungswerte der Unternehmensleitung dienen.

Auch bei der Bewertung von Rückstellungen sind wertaufhellende Sachverhalte mit einzubeziehen.¹⁰⁸

2.4.1.2 Bewertung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten

Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind grundsätzlich mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Als Erfüllungsbetrag bezeichnet man jenen Betrag, der notwendig ist, damit sich der Bilanzierende der Verpflichtung entledigen kann.¹⁰⁹ In der Literatur sind diesbezüglich unterschiedlichste Meinungen zu finden, ob es bei dem Erfüllungsbetrag zu einem Voll- oder Teilkostenansatz kommt bzw. ob diesbezüglich ein Wahlrecht besteht. Bei einem Ansatz zu Teilkosten werden nur die variablen Kosten inkludiert, bei einem Vollkostenansatz auch die Fixkosten hinzugerechnet. Aufgrund des Vorsichtsprinzips ist einem Bilanzansatz zu Vollkosten der Vorzug zu geben.¹¹⁰ Für welchen Kostenansatz sich der Bilanzierende schlussendlich entschieden hat, ist im Anhang anzugeben.¹¹¹ Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten sind in Bedachtnahme auf das Saldierungsverbot lt. § 196 Abs. 2 UGB bzw. § 246 Abs. 2 HGB in vollem Umfang auszuweisen.¹¹²

¹⁰⁵ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 49.

¹⁰⁶ Vgl. *Happe* (2002), S. 362.

¹⁰⁷ Vgl. *Endriss* (1996), Rz. 377.

¹⁰⁸ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 374.

¹⁰⁹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 381.

¹¹⁰ Vgl. *Mayr* (2004), S. 260.

¹¹¹ Vgl. *Schiller* (2004), S. 87.

¹¹² Vgl. *Psarski* (2004), S. 57.

Obwohl Sozialplanverpflichtungen als Maßnahme einer Restrukturierung eine Vielzahl an Leistungsbestandteilen umfassen können, handelt es sich dabei trotzdem um eine einheitliche und unteilbare Verpflichtung, die einer Einzelbewertung unterzogen werden muss.¹¹³

2.4.1.3 Bewertung von Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften

Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sind als eine Unterform der Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ebenso wie diese mit dem Erfüllungsbetrag zu bewerten. *„Der nach dem Imparitätsprinzip zu bilanzierende Erfüllungsbetrag ergibt sich für Drohverlustrückstellungen als Saldo zwischen dem Wert der Gegenleistung und dem Wert der eigenen Verpflichtung“.*¹¹⁴ Es handelt sich dabei um den sog. Verpflichtungsüberschuss, der hier zum Bilanzansatz kommt. Einzubeziehen sind alle wechselseitigen Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien verpflichtet haben, um die Gegenleistung des jeweils anderen Vertragspartners zu erhalten.¹¹⁵

Ebenso wie bei den Verlustrückstellungen verlangt auch hier das Vorsichtsprinzip lt. h.M. den Ansatz zu Vollkosten¹¹⁶, wobei nur die in der Zukunft liegenden Verpflichtungen und Ansprüche berücksichtigt werden.¹¹⁷

2.4.1.4 Bewertung von Aufwandsrückstellungen

Da es sich bei der Bewertung von Aufwandsrückstellungen um die Bewertung einer innerbetrieblichen Verpflichtung des Unternehmens gegen sich selbst handelt und die Aufwandsrückstellung daher nicht den typischen Verpflichtungscharakter aufweist, gibt es hier keinen Erfüllungsbetrag. Daraus folgt, dass die „vernünftige unternehmerische bzw. kaufmännische Beurteilung“ nur eine Wertobergrenze für die Bewertung der Rückstellung darstellt.¹¹⁸

¹¹³ Vgl. Prinz (2007), S. 355.

¹¹⁴ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 401.

¹¹⁵ Vgl. Ellrott (2006), § 249, Rz. 63.

¹¹⁶ Vgl. Mayr (2004), S. 265.

¹¹⁷ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), S. 2114.

¹¹⁸ Vgl. Psarski (2004), S. 61.

Speziell bei Aufwandsrückstellungen unterliegt demnach der in der Bilanz angesetzte Betrag einer großen Willkür- und Gestaltungsfreiheit des Bilanzierenden.¹¹⁹

2.4.2 Abzinsung

Der Wortlaut des § 253 Abs. 1 3. Satz HGB behandelt die Abzinsung von Rückstellungsbeträgen, die einen Zinsanteil enthalten. Als Zinsanteil ist hier allerdings nicht der Unterschiedsbetrag zwischen Erfüllungsbetrag und Barwert gemeint, da in diesem Fall stets abgezinst werden müsste.¹²⁰ In Österreich ist eine dementsprechende Vorschrift nicht zu finden.

Eine Abzinsung von Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten ist generell nur dann zulässig, wenn die zu Grunde liegende Verbindlichkeit auch einen Zinsanteil enthält.¹²¹ Dies kommt im Großteil der Fälle nicht in Betracht, da dies voraussetzen würde, dass die Beteiligten ein Kreditgeschäft tätigen möchten.¹²² Ebenso ist für Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften in den meisten Fällen eine Abzinsung zu verneinen, da dies dem Zweck dieser Rückstellungsart, noch nicht realisierte in der Zukunft liegende Verluste in das aktuelle Geschäftsjahr zu antizipieren, widersprechen würde.¹²³ Als Argument für eine Abzinsung von Drohverlustrückstellungen könnte die Darstellung der Vermögenslage des bilanzierenden Unternehmens aus der Sicht eines effektiven Erwerbers gesehen werden. Speziell bei Dauerschuldverhältnissen wie z.B. Mieten wäre der Barwert der Verpflichtung besser geeignet, um die aktuelle Vermögenslage des Unternehmens korrekt darzustellen. Jedoch ist diesbezüglich anzumerken, dass die Informationsfunktion des Jahresabschlusses im derzeit geltenden Bilanzrecht hinter den Erfordernissen des Realitäts- und Imparitätsprinzips zu reihen ist und daher eher gegen eine Abzinsung zu entscheiden ist.¹²⁴

§ 253 Abs. 1 3. Satz HGB findet für Aufwandsrückstellungen keine Anwendung. Durch die Tatsache, dass es sich hier um eine Innenverpflichtung, also um eine Verpflichtung gegenüber sich selbst handelt, ist, wie schon in Kapitel 2.4.1.4 angeführt, auch eine Zuführung des nicht

¹¹⁹ Vgl. *Kaum* (2000), S. 97.

¹²⁰ Vgl. *Moxter* (1999), S. 523.

¹²¹ Vgl. *Groh* (1988), S. 32; *Geib / Wiedmann* (1994), S. 375; *Schulze-Osterloh* (2003), S. 353.

¹²² Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 50; *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), S. 2120.

¹²³ Vgl. *Clemm* (1997), S. 135; *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 381.

¹²⁴ Vgl. *Jäger* (1992), S. 561; *Mayr* (2004), S. 271 – 273.

vollen Betrags zulässig, was wiederum in gewissem Sinne einer Abzinsung gleichzusetzen wäre.¹²⁵

Für Rückstellungen, die für geplante Restrukturierungsmaßnahmen gebildet werden, scheidet eine Abzinsung grundsätzlich aus. Ausgenommen davon könnten Verbindlichkeitsrückstellungen sein, die für Abfertigungen im Zuge eines Sozialplans gebildet wurden und erst zu einem deutlich späteren Zeitpunkt zur Auszahlung gelangen.¹²⁶

2.4.3 Folgebewertung

Im Fall, dass sich der Wert einer Rückstellung über den Zeitablauf erhöht, hat lt. § 201 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB bzw. § 252 Abs. 1 Z 4 HGB die Berichtigung des Rückstellungsbetrags sofort bei Kenntniserlangung zu erfolgen.¹²⁷ Falls sich herausstellt, dass die Rückstellung zu hoch ausgewiesen ist, hat ebenfalls eine Anpassung auf den aktuellen Wert zu erfolgen. Dies ergibt sich daraus, dass der Jahresabschluss ein „möglichst getreues Bild der Vermögens- und Ertragslage des Unternehmens“¹²⁸ zu vermitteln hat. Wie die erstmalige Erfassung der Rückstellung ist auch eine nachträgliche Anpassung über ein Erfolgskonto zu buchen.

Für Rückstellungen, als Bilanzposten der Passivseite, gilt zudem generell das Höchstwertprinzip. In begründeten Ausnahmefällen lässt das Gesetz aber Abweichungen zu.¹²⁹ Ein begründeter Ausnahmefall liegt vor, falls sich unter objektiver Betrachtung das vorliegende Risiko so grundlegend verändert hat, „dass die Wiederkehrvermutung und mit ihr das Festhalten am Anschaffungswert als Mindestwert offenkundig ungerechtfertigt erscheinen“¹³⁰. Dies ist der Fall, wenn aus einer ungewissen Verbindlichkeit eine gewisse Verbindlichkeit wurde oder wenn die Ungewissheit zwar weiterhin vorhanden ist, aber aufgrund neuer Tatsachen sich die bestimmenden Unsicherheitsfaktoren nachhaltig verändert haben.¹³¹

¹²⁵ Vgl. Kaum (2000), S. 101.

¹²⁶ Vgl. Schiller (2004), S. 89.

¹²⁷ Vgl. Egger /Samer / Bertl (2005), S. 253.

¹²⁸ Vgl. § 195 UGB.

¹²⁹ Vgl. § 201 Abs. 2 Z 6 UGB bzw. § 252 Abs. 2 HGB.

¹³⁰ Vgl. Moxter (1989), S. 948.

¹³¹ Vgl. Moxter (1989), S. 948.

Der in § 201 Abs. 2 Z 1 UGB bzw. § 252 Abs. 1 Z 6 HGB verankerte Grundsatz der Bewertungsstetigkeit ist zu beachten. Die ausgewählte Bewertungsmethode ist dabei beizubehalten und im Fall von Aufwandsrückstellungen, für die ein Passivierungswahlrecht besteht, ist dieses ebenfalls ggf. beizubehalten.

Restrukturierungsrückstellungen müssen in jedem Geschäftsjahr dahingehend überprüft werden, ob die Grundlage für deren Fortbestand und deren Höhe noch vorhanden ist. Sollten keine neuen Erkenntnisse diesbezüglich vorhanden sein, darf der bisherige Bilanzansatz beibehalten werden. Ist dies nicht der Fall, so ist der Bilanzansatz zu korrigieren und erfolgswirksam zu verbuchen.¹³²

2.5 Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen

Wie bereits in Kapitel 2.4.3 erwähnt bedarf eine Rückstellung zu jedem Bilanzstichtag einer Überprüfung. Gemäß § 249 Abs. 3 2. Satz HGB dürfen in der deutschen Rechnungslegung Rückstellungen „*nur aufgelöst werden, soweit der Grund hierfür entfallen ist*“. Obwohl der Wortlaut „dürfen“ nicht eindeutig ist, besteht diesbezüglich in der Handelsbilanz eine Auflösungspflicht, da sonst stille Reserven gebildet werden würden.¹³³ Eine gleichwertige Vorschrift ist im österreichischen UGB nicht vorhanden. Es kann aber davon ausgegangen werden, dass eine derartige Bildung von stillen Reserven nicht den GoB entsprechen würde.

Die Auflösung von in vorangegangenen Geschäftsjahren gebildeten Rückstellungen zum Zwecke von Restrukturierungsmaßnahmen kann, wie nachfolgende Abbildung zeigt, aus unterschiedlichen Gründen erforderlich werden:

¹³² Vgl. Schiller (2004), S. 86.

¹³³ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 894.

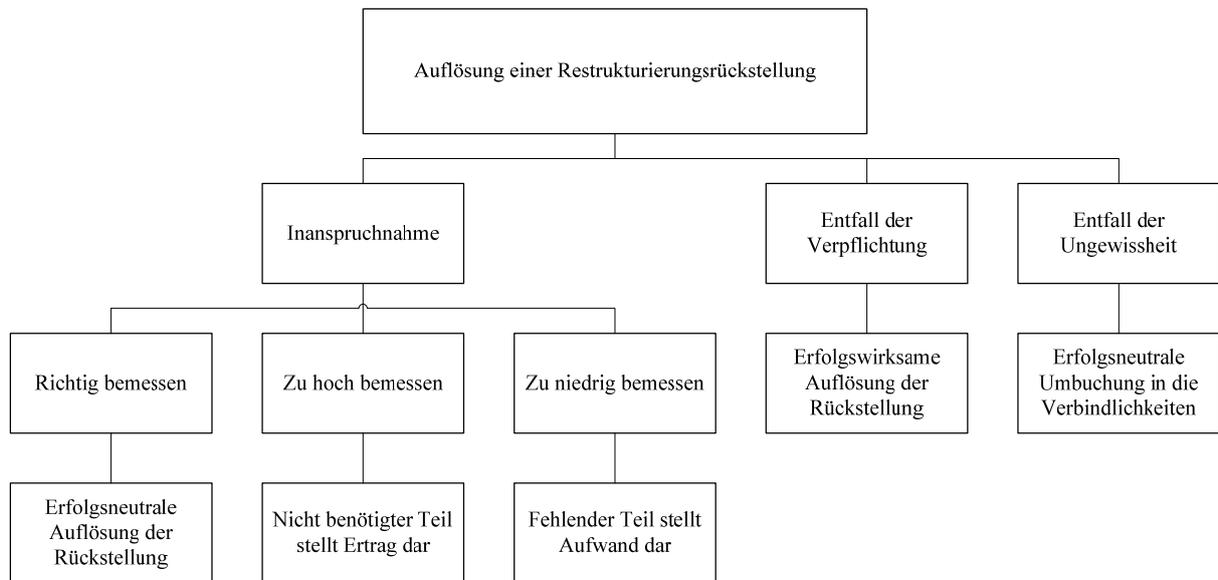


Abbildung 3: Auflösung von Restrukturierungsrückstellungen

(Quelle: Schiller (2004), S. 90)

Eine in früheren Geschäftsjahren gebildete Restrukturierungsrückstellung ist demnach aufzulösen, sobald am Bilanzstichtag die Voraussetzungen dafür nicht mehr bestehen.¹³⁴ Ein Wegfall der Voraussetzungen ist dann gegeben, wenn entweder die ungewisse Verpflichtung zu einer gewissen Verpflichtung wurde, die Verpflichtung wegfällt oder, wenn die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Verpflichtung gesunken ist, sodass mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen ist.¹³⁵ Falls die Höhe der Rückstellung korrekt bemessen wurde, kann die Rückstellung erfolgsneutral aufgelöst werden. Im Fall eines wertmäßig zu geringen Ansatzes der Restrukturierungsrückstellung wird der Differenzbetrag als Aufwand verbucht und wirkt sich somit erfolgswirksam auf das Jahresergebnis aus. Bei einer zu hohen Bemessung des Rückstellungsbetrags ist die Auflösung der Differenz als „sonstige betriebliche Erträge“ aufzulösen.¹³⁶ Entfällt die Grundlage, die zur Bildung der Restrukturierungsrückstellung führte und ist somit mit einer Inanspruchnahme nicht mehr zu rechnen, so ist diese erfolgswirksam aufzulösen. Durch Wegfall des Unsicherheitsfaktors, dh. eine ungewisse Verpflichtung wird zu einer gewissen Verpflichtung, hat eine erfolgsneutrale Buchung als Ver-

¹³⁴ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 894.

¹³⁵ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2110.

¹³⁶ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2133.

bindlichkeit zu erfolgen. Wertaufhellende Informationen haben auch hier noch Berücksichtigung im jeweiligen Jahresabschluss zu finden.¹³⁷

Rückstellungen dürfen nur für jene Aufwendungen in Anspruch genommen werden, für die sie ursprünglich gebildet wurden. Es besteht ferner ein Saldierungsverbot der Zuführungen und Auflösungen von Rückstellungen.¹³⁸

Gerade bei Aufwandsrückstellungen besteht bei der Auflösung und Inanspruchnahme ein großer Manipulationsspielraum, da es sich nur um eine Innenverpflichtung handelt und daher die Gefahr besteht, von einer Auflösung und Neudotierung abzusehen und gebildete Rückstellungen auf einen anderen Anlass umzuwidmen. Dies macht es für den externen Bilanzleser oft sehr schwierig, den Verlauf von Aufwandsrückstellungen ordnungsgemäß nachzuverfolgen.¹³⁹

2.6 Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen

2.6.1 Bilanz

Rückstellungen werden grundsätzlich als eigene Kategorie zwischen den un versteuerten Rücklagen bzw. dem Eigenkapital und den Verbindlichkeiten auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen.¹⁴⁰ Restrukturierungsrückstellungen, sei es nun, ob eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, eine Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder eine Aufwandsrückstellung gebildet wurde, werden lt. § 224 Abs. 3 C UGB bzw. § 266 Abs. 3 B HGB auf der Passivseite der Bilanz unter den sonstigen Rückstellungen ausgewiesen. Soweit keine weitere Unterteilung dieses Postens besteht, die jedoch durchaus zulässig wäre¹⁴¹, sind gemäß § 237 Z 7 UGB bzw. § 285 Z 12 HGB Rückstellungen, die „einen nicht unerheblichen Umfang haben“ im Anhang näher zu erläutern.¹⁴²

¹³⁷ Vgl. Schiller (2004), S. 91.

¹³⁸ Vgl. Winnefeld (2006), Rz. 810.

¹³⁹ Vgl. Kaum (2000), S. 102.

¹⁴⁰ Vgl. Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 366.

¹⁴¹ Vgl. Kaum (2000), S. 61.

¹⁴² Vgl. Förchle / Kroner / Heddäus (1999), S. 51; Pellens (2001), S. 234.

Der Bilanzposten „Sonstige Rückstellungen“ enthält sowohl Rückstellungen mit Außenverpflichtung als auch Rückstellungen mit reiner Innenverpflichtung. Die Aussagefähigkeit und der Informationsgehalt der Bilanz ist dadurch sehr eingeschränkt. Auch die damit verbundenen Erläuterungen im Anhang können dieses Informationsdefizit nicht ausgleichen.¹⁴³

2.6.2 Gewinn- und Verlustrechnung

Die Dotierung von Rückstellungen erfolgt über ein sachlich zugehöriges Aufwandskonto, Auflösungen der selbigen über ein Ertragskonto.¹⁴⁴ Ist im Rückstellungsbetrag ein Zinsanteil enthalten, so wird dieser in der Gewinn- und Verlustrechnung als Zinsaufwand erfasst.¹⁴⁵

Für Restrukturierungsrückstellungen sollte hier eine Unterscheidung zwischen Personal- und Sachstrukturmaßnahmen getroffen werden. Personalstrukturmaßnahmen wie z.B. Aufwendungen aus Sozialplänen können alternativ in den Posten „Personalaufwand“, „sonstige betriebliche Aufwendungen“ oder „außerordentliche Aufwendungen“ erfasst werden. Sozialplanaufwendungen im Zuge von Betriebsänderungen werden generell als unüblich für den normalen Geschäftsverlauf eingestuft und werden daher am häufigsten im außerordentlichen Ergebnis ausgewiesen. Mit Restrukturierungen verbundene Sachstrukturmaßnahmen können entweder in den „sonstigen betrieblichen Aufwendungen“ oder in den „außerordentlichen Aufwendungen“ erfasst werden.¹⁴⁶

Wie in diesen Ausführungen deutlich wird, eröffnet sich auch hier ein enormer Gestaltungsspielraum für das bilanzierende Unternehmen. Das Wahlrecht des Ausweises im ordentlichen oder im außerordentlichen Ergebnis führt z.B. zu unterschiedlichen Ergebnissen bei einer etwaigen Kennzahlenanalyse.

2.6.3 Anhang

Gemäß § 237 Z 7 UGB und § 285 Z 12 HGB sind Rückstellungen, die in der Bilanz nicht gesondert ausgewiesen werden und einen erheblichen Umfang haben, im Anhang zu erläu-

¹⁴³ Vgl. *Coenenberg* (2005), S. 393.

¹⁴⁴ Vgl. *Winnefeld* (2006), Rz. 810; *Coenenberg* (2005), S. 392; *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2132.

¹⁴⁵ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2132.

¹⁴⁶ Vgl. *Schiller* (2004), S. 92 f.

tern. Eine betragsmäßige Gliederung hierzu wird dabei nicht verlangt¹⁴⁷, was dem Bilanzierenden einen weiteren Gestaltungsspielraum eröffnet, da nicht klar ist, auf welche Ausgangsgröße die Relation abzustellen ist.¹⁴⁸ Für Restrukturierungsrückstellungen wird eine Erläuterung im Anhang so gut wie immer geboten sein, da Restrukturierungen in der Praxis meist eine beachtliche Größendimension aufweisen.¹⁴⁹

Lt. Baetge und Kirchhoff dürfen sich die Anhangangaben jedoch nicht auf die sinngemäße Wiedergabe des Gesetzestextes beschränken. Durch ihre Auswertung der Fachliteratur ergeben sich für die sonstigen Rückstellungen die nachfolgenden Anforderungskriterien:¹⁵⁰

- Angabe der wesentlichen Schätzparameter, aufgrund derer die Rückstellungen gebildet wurden;
- Angabe, ob eine Saldierung der künftigen Aufwendungen und Erträge erfolgt (z.B. im Fall von Drohverlustrückstellungen);
- Angabe, ob die Kalkulation der Rückstellungsbeträge auf Vollkosten- oder Teilkostenbasis erfolgte;
- Angabe, ob und wie weit das Wahlrecht zur Bildung von Aufwandsrückstellungen ausgeübt wurde;
- Angaben betreffend der Abzinsung der Rückstellungen;
- Angaben betreffend der Berücksichtigung zukünftiger Preissteigerungen.

Ferner sind im Anhang noch die sog. Eventualverbindlichkeiten anzugeben. Eine Angabepflicht ergibt sich aus § 237 Z 8 UGB bzw. § 285 Z 3 HGB. Das sind jene Verpflichtungen, die sich aufgrund ihrer nicht hinreichenden Wahrscheinlichkeit nicht als Rückstellung qualifizieren und es somit nicht zu einem Bilanzansatz kommt. Eventualverbindlichkeiten können sich im Zuge von geplanten Restrukturierungsmaßnahmen, z.B. aufgrund eines am Bilanzstichtag noch nicht ausgearbeiteten Restrukturierungsplans, ergeben.

¹⁴⁷ Vgl. *Reinhart* (1998), S. 2519.

¹⁴⁸ Vgl. *Kaum* (2000), S. 103.

¹⁴⁹ Vgl. *Schiller* (2004), S. 94.

¹⁵⁰ Vgl. *Baetge / Kirchhoff* (1997), S. 227.

2.6.4 Lagebericht

§ 243 UGB und § 289 HGB legen fest, dass im Lagebericht der Geschäftsverlauf und die Lage des Unternehmens so dargestellt werden, dass dem Bilanzleser ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Berücksichtigung allfälliger Risiken und Ungewissheiten vermittelt wird. Der Lagebericht dient damit zur Informationsvermittlung der gesamtwirtschaftlichen Unternehmenssituation unter Berücksichtigung rechtlicher, technischer, politischer, sozialer und volkswirtschaftlicher Aspekte. U.a. hat das bilanzierende Unternehmen auch Angaben über Prognosen im Bereich Organisation darzulegen. Diese Prognosen betreffen vor allem geplante Restrukturierungsmaßnahmen und die damit verbundenen Kosten. Dabei soll eine Gegenüberstellung der geplanten Ausgaben und der verbesserten Leistungen, die durch die Änderung der Organisationsstruktur realisiert werden sollen, dem Bilanzleser die Wirtschaftlichkeit der Restrukturierung näherbringen. Weitere Restrukturierungsmaßnahmen betreffende Angaben sind Pläne bezüglich Änderungen im Personalbereich des Unternehmens, wie z.B. geplante Rationalisierungsvorhaben, geplante Einschränkung, Stilllegung oder Zusammenschluss von Geschäftsbereichen, geplante Änderungen der Betriebsorganisation, etc.¹⁵¹

3 Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach US-GAAP

3.1 Grundlagen

Dem nach den Richtlinien der US-GAAP aufgestellten Jahresabschluss kommt wie auch dem in Kapitel 4 besprochenen Jahresabschluss nach IFRS im Gegensatz zum UGB/HGB-Abschluss hauptsächlich Informationsfunktion zu.¹⁵² Zu den Adressaten des Jahresabschlusses zählen vorwiegend gegenwärtige und künftige Eigenkapitalgeber sowie professionelle Fremdkapitalgeber, deren Investitionsentscheidungen auf den Informationen des jeweils vorliegenden Jahresabschlusses basieren.¹⁵³ Demnach stehen bei einem amerikanischen Jahresabschluss weniger die Gläubiger mit dem Ziel einer langfristigen Vermögenserhaltung im Vordergrund, sondern Unternehmensinvestoren, deren Interesse meist ausschließlich in der Stei-

¹⁵¹ Vgl. Baetge / Kirchhoff (1997), S. 128 – 173.

¹⁵² Vgl. Peemöller / Finsterer / Neubert (2000), S. 22.

¹⁵³ Vgl. Baetge / Roß (2000), S. 37.

gerung des Unternehmenswerts und den damit verbundenen Dividendenzahlungen sowie der Liquidität des bilanzierenden Unternehmens liegt.¹⁵⁴

Der Rahmengrundsatz der amerikanischen Rechnungslegung ist die „fair presentation“.¹⁵⁵ Bei dem Prinzip der „fair presentation“ handelt es sich um ein sog. „overriding principle“, dh. um diesem Grundsatz gerecht zu werden, sind ggf. auch Abweichungen von den jeweiligen Rechnungslegungsstandards zulässig.¹⁵⁶ „Fair presentation“ bedeutet in diesem Zusammenhang, dass der Jahresabschluss entscheidungsrelevante und zuverlässige Informationen beinhalten und die wirtschaftliche Unternehmenssituation wahrheitsgetreu und korrekt dargestellt werden muss. Als Unterprinzipien der „fair presentation“ nennt das „Conceptual Framework“ die Grundsätze Relevanz („relevance“) und Zuverlässigkeit („reliability“). Unter Relevanz versteht der FASB die Bedeutung der Rechnungslegungsinformationen und deren Eigenschaft, die Entscheidung der Bilanzadressaten zu beeinflussen. Das zweite Unterprinzip, die Zuverlässigkeit, gilt lt. FASB dann als gegeben, wenn die Jahresabschlussinformationen nachprüfbar und messbar sind.¹⁵⁷ Das dem österreichischen bzw. deutschen Vorsichtsprinzip ähnliche Prinzip „conservatism“ nimmt in der amerikanischen Rechnungslegung eine weitaus geringere Bedeutung ein als das Prinzip der Vorsicht in der österreichischen oder deutschen Rechnungslegung. Dies ergibt sich daraus, dass die Gläubigerschutzfunktion der Rechnungslegung, aus der sich das Vorsichtsprinzip primär ableitet, in der amerikanischen Rechnungslegung eine weitaus geringere Rolle spielt als das „accrual principle“, das der österreichischen bzw. deutschen Gewinnermittlungsfunktion ähnlich ist.¹⁵⁸ Der Grundsatz des „conservatism“ soll in den USA nicht bewirken, dass jede vermutete Vermögensbelastung in der Bilanz ihren Niederschlag findet, sondern erst dann, wenn sich die Belastung objektivieren und v.a. quantifizieren lässt und somit als Entscheidungshilfe dienen kann. Der amerikanischen Rechnungslegung wird daher häufig die Ignoranz gegenüber dem Vorsichtsprinzip vorgeworfen.¹⁵⁹

Die Rechnungslegung im Zusammenhang mit Restrukturierungsmaßnahmen ist innerhalb der US-GAAP in SFAS 146 „Accounting for Costs Associated with Exit or Disposal Activities“

¹⁵⁴ Vgl. *Kupsch* (2000), S. 117.

¹⁵⁵ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 194.

¹⁵⁶ Vgl. *Peemöller / Finsterer / Neubert* (2000), S. 22.

¹⁵⁷ Vgl. *Baetge / Roß* (2000), S. 33 f.

¹⁵⁸ Vgl. *Haller* (1994), S. 259; *Wangemann* (1997), S. 194.

¹⁵⁹ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 194 f.

geregelt, der ab dem Geschäftsjahr 2003 seine Anwendung findet. Dieses Statement gilt für alle Restrukturierungsmaßnahmen, die nicht durch EITF 95-3 „Recognition of Liabilities in Connection with a Purchase Business Combination“ oder SFAS 144 „Accounting for the Impairment or Disposal of Long-Lived Assets“ abgedeckt werden.¹⁶⁰

3.2 Begriffsbestimmungen

3.2.1 Restructuring

Eine eindeutige Abgrenzung des Restrukturierungsbegriffs ist in der amerikanischen Rechnungslegung nicht vorgegeben. SFAS 146 gibt Anhaltspunkte vor, welche Geschäftsfälle als Restrukturierungen einzuordnen sind. So werden unter SFAS 146 jene Verpflichtungen behandelt, die¹⁶¹

- mit Aufwendungen für die Einstellung eines Geschäftsbereichs („costs associated with an exit activity“), die nicht im Zuge einer neu erworbenen Gesellschaft anfallen, in Zusammenhang stehen, oder
- sich aus dem Abgang von langfristigen Vermögenswerten („costs associated with a disposal activity“) nach SFAS 144 ergeben.

Eine genauere Definition einer „exit activity“ gibt Fn. 1 von SFAS 146.2 und verweist dabei auf die Definition einer Restrukturierung in IAS 37 „Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets“, wie sie im Rahmen dieser Arbeit in Kapitel 4.2.1 näher erläutert werden. SFAS 146 Fn. 1 weist ausdrücklich darauf hin, dass eine „exit activity“ zwar die in der Definition des IAS 37 enthaltenen Restrukturierungsmaßnahmen enthält, aber nicht auf diese beschränkt sein soll. Für den Begriff der „disposal activity“ verweist SFAS 146.2 auf SFAS 144. Demnach umfasst eine „disposal activity“ sowohl die Veräußerung als auch Abgänge anderer Art (z.B. Stilllegung) langfristiger Vermögenswerte inklusive einzelner Geschäftsbereiche eines Unternehmens, die eine „discontinued operation“ darstellen.¹⁶²

Zudem liefert SFAS 146.2 eine demonstrative Auflistung von Aufwendungen, die in selbigem Standard Berücksichtigung finden:

¹⁶⁰ Vgl. *KPMG* (2003), S. 93.

¹⁶¹ Vgl. SFAS 146.2.

¹⁶² Vgl. SFAS 146.2 Fn. 3.

- Aufwand in Verbindung mit Sozialplänen für die Beendigung von Arbeitsverhältnissen, die nicht unter Weiterbeschäftigungsvereinbarungen im Sinne eines „stay bonus“ fallen und sich auf einen bestimmten Sachverhalt oder einen abgegrenzten Zeitraum beziehen (nachstehend auch als „one-time termination benefits“ bezeichnet),¹⁶³
- Kosten, die auf Grund der frühzeitigen Auflösung eines Vertrags entstehen, soweit es sich nicht um „capital leases“ handelt,
- Aufwendungen für die Zusammenlegung von Betriebsstätten oder die Verlegung von Personal.

Ebenso aus dem Geltungsbereich ausdrücklich ausgeschlossen sind Abgänge von Vermögenswerten, die von SFAS 143 „Accounting for Asset Retirement Obligations“ erfasst werden.¹⁶⁴

3.2.2 Discontinued operations

Wie bereits erwähnt, umfasst der Regelungsumfang des SFAS 146 auch die „discontinued operations“.¹⁶⁵ Eine „discontinued operation“ wird definiert als Geschäftsbereich eines Unternehmens („component of an entity“),¹⁶⁶

- der eindeutig – operativ und finanziell – vom restlichen Unternehmen abgegrenzt werden kann, wie z.B. eine Berichtseinheit, eine Tochtergesellschaft, eine Niederlassung oder eine wirtschaftliche Einheit,
- der im jeweiligen Geschäftsjahr als zum Verkauf vorgesehen eingestuft wird oder anderweitig aus dem Unternehmen ausscheidet (z.B. Spin-Off, Stilllegung, Tausch¹⁶⁷),
- dessen Geschäftstätigkeit und Cashflows operational und innerhalb des Berichtswezens eindeutig von den weitergeführten Unternehmensbereichen abgegrenzt werden können und nach dem Abgang aus dem Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeiten ausscheiden, und

¹⁶³ Vgl. *KPMG* (2003), S. 93.

¹⁶⁴ Vgl. SFAS 146.2.

¹⁶⁵ Vgl. SFAS 146.2.

¹⁶⁶ Vgl. SFAS 144.41 – 42.

¹⁶⁷ Vgl. SFAS 144.27.

- auf den die Unternehmensleitung nach erfolgtem Abgang keinen wesentlichen weiteren Einfluss haben wird.

Wie oben angeführt, qualifiziert sich ein Geschäftsbereich dann als „discontinued operation“, wenn er entweder eingestellt wird oder zum Verkauf vorgesehen ist. Um als „classified as held for sale“ eingestuft zu werden, müssen spezielle, in SFAS 144.30 ausgeführte Voraussetzungen, erfüllt sein. Beispiele dafür sind, dass der Geschäftsbereich jederzeit innerhalb der nächsten zwölf Monate verkauft werden kann, ein vernünftiger Kaufpreis beziffert werden kann, die Suche eines potentiellen Käufers gestartet wurde und anderweitige Vorbereitungen, die dem Verkauf dienlich sind, getroffen wurden.

Im Gegensatz zur internationalen IFRS-Rechnungslegung wird unter US-GAAP hier bei einem anderweitigen Ausscheiden des Geschäftsbereichs aus dem Unternehmen als durch Verkauf nicht auf einen expliziten Plan abgestellt, der der Einstellung des Geschäftsbereichs zu Grunde liegen muss.¹⁶⁸ Im Fall eines Verkaufs der Geschäftseinheit in Verbindung mit der Passivierung einer Restrukturierungsrückstellung, ist dieser Plan allerdings zwingend erforderlich.¹⁶⁹

Auf weitere Formen der „discontinued operations“ wird im Zuge dieser Arbeit nicht näher eingegangen, da sie im Zusammenhang mit der Bearbeitung des Themas „Restrukturierungsverpflichtungen“ nicht bzw. nur von untergeordneter Bedeutung sind.

3.2.3 Liabilities

In der amerikanischen Rechnungslegung gibt es beim Bilanzausweis keine explizite Trennung zwischen Verbindlichkeiten und Rückstellungen, sondern beides wird unter dem Posten „liabilities“ zusammengefasst.¹⁷⁰ Es ist hier nicht entscheidend, ob die Verpflichtung dem Grunde und/oder der Höhe nach ungewiss ist, sondern ob die Existenz der Verpflichtung gegeben ist.¹⁷¹ Allenfalls erfolgt in der Bilanz eine Unterteilung der „liabilities“ in kurzfristig („cur-

¹⁶⁸ Vgl. Böcking / Dietz / Kiefer (2001), S. 374.

¹⁶⁹ Vgl. Schiller (2004), S. 170.

¹⁷⁰ Vgl. Pellens (2001), S. 228; Coenenberg (2005), S. 397.

¹⁷¹ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2122.

rent“) und langfristig („long term“).¹⁷² Grundsätzlich ist hier die Grenze zwischen kurz- und langfristig bei zwölf Monaten zu ziehen.¹⁷³ Eine Definition der „liabilities“ findet sich in SFAC 6.35, wobei es sich um „wahrscheinliche künftige Einbußen an wirtschaftlichen Ressourcen“ handelt, „die aus gegenwärtigen Verpflichtungen eines Unternehmens resultieren, aufgrund vergangener Transaktionen oder Ereignisse anderen Unternehmen in Zukunft Vermögenswerte zu übertragen oder Dienstleistungen zu erbringen.“¹⁷⁴ Als „liabilities“ sind demnach nicht nur rechtlich vor dem Bilanzstichtag entstandene gewisse Verpflichtungen zu bilanzieren, sondern auch Sachverhalte, die in der österreichischen bzw. deutschen Rechnungslegung zu Verbindlichkeits- oder Verlustrückstellungen führen würden.¹⁷⁵

Die unsicheren Verbindlichkeiten werden in drei Arten unterteilt: „accrued liabilities“, „contingent liabilities“ und „deferred credits“, die an dieser Stelle kurz erläutert werden. „Accrued liabilities“ sind rechtlich bereits entstandene Verpflichtungen, deren Höhe aber noch ungewiss ist (z.B. Steuerabschlusszahlungen oder gewinnabhängige Bonuszahlungen an das Management). Bei den „contingent liabilities“ handelt es sich um rechtliche oder faktische Verpflichtungen, deren Unsicherheit in der Höhe oder in der konkreten Inanspruchnahme liegt. Es liegt dabei eine in der Vergangenheit begründete Leistungsverpflichtung gegenüber Dritten vor, deren Höhe entweder bereits feststeht oder objektiv geschätzt werden kann. Beispiele hierfür sind Kulanzrückstellungen oder Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften. Die dritte Kategorie der unsicheren Verbindlichkeiten stellen die „deferred credits“ dar, deren Aufgabe die Abgrenzung von Aufwendungen und Erträgen ist (z.B. latente Steuern oder nicht ausreichend gedeckte Pensionsrückstellungen).¹⁷⁶

Merkmal aller „liabilities“ ist einerseits die verursachungsgerechte Aufwandsabgrenzung, das sog. „matching principle“, und andererseits das Prinzip der Außenverpflichtung, das demzufolge den Ansatz einer Innenverpflichtung nicht zulässt.¹⁷⁷

¹⁷² Vgl. Happe (2002), S. 363.

¹⁷³ Vgl. Wangemann (1997), S. 197.

¹⁷⁴ Vgl. Pellens (2001), S. 228.

¹⁷⁵ Vgl. Wangemann (1997), S. 196.

¹⁷⁶ Vgl. Wangemann (1997), S. 196; Kupsch (2000), S. 119; Pellens (2001), S. 229 f; Coenenberg (2005), S. 397.

¹⁷⁷ Vgl. Wangemann (1997), S. 197; Pellens (2001), S. 229.

3.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen

3.3.1 Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen

3.3.1.1 Überblick

Wie bereits in Kapitel 3.2.3 ausgeführt, werden Rückstellungen unter dem Bilanzposten der „liabilities“ ausgewiesen. Es müssen daher in diesem Fall die Regelungen für den Ansatz von „liabilities“ Anwendung finden. Nachfolgende Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein, um einem Ansatz als „liability“ gerecht zu werden.¹⁷⁸

- Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) aufgrund eines vergangenen Ereignisses,
- Vorhandensein eines wahrscheinlichen Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen,
- Möglichkeit der verlässlichen Schätzung der Höhe der Verpflichtung.

Grundsätzlich fordern SFAS 146.3 und 146.4 den Ansatz einer dementsprechenden „liability“ zum Fair Value – sofern dieser verlässlich schätzbar ist - in jener Periode, in der die Verpflichtung entstanden ist und die Voraussetzungen von SFAC 6.35 erfüllt sind.

Die Hauptausrichtung der amerikanischen Rechnungslegung auf Investoren führt dazu, dass ungewisse Schulden nur passiviert werden dürfen, wenn sie mit hoher Wahrscheinlichkeit zu Liquiditätsabflüssen führen und relativ genau quantifiziert werden können.¹⁷⁹ Das strikte Rückstellungsgebot und die Voraussetzung des Verpflichtungscharakters verdeutlichen, dass die Möglichkeiten leichtfertiger Gewinnmanipulation durch das Ausnutzen von Bilanzierungswahlrechten und die damit verbundene Bildung stiller Reserven in den USA bewusst verhindert werden sollen.¹⁸⁰

3.3.1.2 Schuldcharakter der Verpflichtung

Ein grundlegendes Merkmal der zu einem Bilanzansatz führenden „liability“ ist eine gegenwärtige Verpflichtung gegenüber Dritten, die zu einem bestimmten oder bestimmbaren Zeit-

¹⁷⁸ Vgl. *Happe* (2002), S. 363.

¹⁷⁹ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 197; *Happe* (2002), S. 364.

¹⁸⁰ Vgl. *Haller* (1994), S. 296.

punkt als Ergebnis vergangener Ereignisse oder Transaktionen zu künftigen Vermögensabflüssen führt.¹⁸¹ Eine Verpflichtung erlangt dann den für den Ansatz notwendigen Schuldcharakter, sobald ein Sachverhalt auftritt, der dem bilanzierenden Unternehmen keine oder so gut wie keine Ermessensfreiheit erlaubt, sich der Verpflichtung in Zukunft noch zu entziehen.¹⁸² Demnach rechtfertigen nicht nur rechtliche Verpflichtungen, sondern auch faktische Verpflichtungen den Ansatz in der Bilanz, da diese in gleicher Weise erfüllt werden müssen wie Verpflichtungen aus rechtlich bindenden Verträgen, auch wenn ihnen im Einzelfall eine gesetzliche Sanktion fehlt.¹⁸³ Appendix B des SFAS 146 enthält noch weitere Ausführungen im Bezug auf das Vorliegen einer faktischen Verpflichtung. Kurz zusammengefasst wird eine faktische Verpflichtung durch das glaubwürdige Versprechen des Unternehmens begründet, eine bestimmte Handlung durchzuführen, die einen Übergang oder Verbrauch von Ressourcen mit sich bringt.¹⁸⁴ Eine weitere Ausführung dazu findet sich in SFAC 6. Demzufolge ist das Unternehmen solange nicht verpflichtet, solange es die Verpflichtung ohne der Zahlung von wesentlichen Strafen vermeiden kann.¹⁸⁵

Ein weiteres Merkmal einer gegenwärtigen Verpflichtung ist, dass diese Verpflichtung auf einem vergangenen Ereignis begründet ist.¹⁸⁶ SFAC 6.206 weist darauf hin, dass die Definition der „liability“ zwischen gegenwärtigen und zukünftigen Verpflichtungen unterscheidet, wobei die Definition nur von gegenwärtigen Verpflichtungen erfüllt wird. Das alleinige Vorliegen eines Restrukturierungsplans reicht für das Entstehen einer derartigen Verpflichtung demnach nicht aus um einen entsprechenden Bilanzansatz zu begründen, sondern legt lediglich Absichten des Managements zur Restrukturierung offen.¹⁸⁷

Es wird vom FASB in Appendix B des SFAS 146 ausdrücklich darauf hingewiesen, dass es oft schwierig zu beurteilen ist, ob tatsächlich ein einen Bilanzansatz begründendes vergangenes Ereignis oder Transaktion vorliegt, speziell dann, wenn es sich um Situationen handelt, die mehrere Ereignisse und Transaktionen umfassen, die das bilanzierende Unternehmen über einen längeren Zeitraum hinweg beeinflussen. Aus diesem Grund wurden für Aufwendungen,

¹⁸¹ Vgl. SFAC 6.36.

¹⁸² Vgl. SFAS 146.4.

¹⁸³ Vgl. SFAC 6.35, Fn. 22; *Kupsch* (2000), S. 119; *Happe* (2002), S. 363.

¹⁸⁴ Vgl. SFAS 146, App. B.19.

¹⁸⁵ Vgl. SFAC 6.203.

¹⁸⁶ Vgl. SFAC 6.36.

¹⁸⁷ Vgl. SFAS 146.4; SFAS 146, App. B.21.

die häufig im Zuge einer Restrukturierung entstehen, detailliertere Regelungen veröffentlicht. Die zusätzlichen Ausführungen des SFAS 146 regeln die Erfassung von Aufwendungen in Verbindung mit Sozialplänen („one-time termination benefits“) und der frühzeitigen Beendigung von Verträgen („contract termination costs“), die in Kapitel 3.3.2 dieser Arbeit weiter behandelt werden.¹⁸⁸

3.3.1.3 Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen

Die amerikanische Rechnungslegung kennt grundsätzlich drei Wahrscheinlichkeitskriterien.¹⁸⁹

Wahrscheinlichkeitskriterium	Definition
„probable“	<i>“The future event or events are likely to occur.”</i>
„reasonably possible“	<i>“The chance of the future event or events occurring is more than remote but less than likely.”</i>
„remote“	<i>“The chance of the future event or events occurring is slight.”</i>

Abbildung 4: Wahrscheinlichkeitskriterien nach SFAS 5

Für den Ansatz einer „liability“ ist es notwendig, dass mit einem Ressourcenabfluss wahrscheinlich („probable“) zu rechnen ist.¹⁹⁰ Der Ausdruck „are likely to occur“ wird allerdings wie auch die anderen Definitionen der Wahrscheinlichkeitskriterien vom FASB nicht näher erläutert, sodass die Umsetzung in die Praxis von einer hohen Subjektivität geprägt ist und idente Sachverhalte zu unterschiedlichen Ansatzergebnissen führen können.¹⁹¹ Grundsätzlich wird in der Literatur von den folgenden Wahrscheinlichkeitsdefinitionen ausgegangen:¹⁹²

- „probable“: das Ereignis muss so gut wie sicher eintreten, dh. es ist mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mindestens 80 % zu rechnen. Sofern die Voraussetzung

¹⁸⁸ Vgl. SFAS 146, App. B.22.

¹⁸⁹ Vgl. SFAS 5.3.

¹⁹⁰ Vgl. SFAC 6.35.

¹⁹¹ Vgl. Happe (2002), S. 363.

¹⁹² Vgl. Wangemann (1997), S. 197; Pellens (2001), S. 230; Happe (2002), S. 363 f.

der zuverlässigen Schätzbarkeit ebenfalls erfüllt ist, muss es zu einem Bilanzansatz kommen.

- „reasonably possible“: hier ist der Eintritt des Ereignisses nach vernünftiger Beurteilung möglich. Eine Rückstellung darf jedoch nicht passiviert werden – es hat eine Angabe in den Notes zu erfolgen.
- „remote“: die Eintrittswahrscheinlichkeit wird als eher gering eingestuft. Es kommt (außer im Fall von Bürgschaften oder Garantieerklärungen) weder zu einer Passivierung, noch zu einer Berichterstattung in den Notes.

Es fällt hier sofort auf, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit, die der Passivierung einer Restrukturierungsrückstellung zu Grunde liegen muss, weit höher ausfällt als jene der österreichischen bzw. deutschen Rechnungslegung und auch als jene der IFRS-Rechnungslegung. Wie bei den anderen bereits ausgeführten Rechnungslegungssystemen eröffnet sich auch hier ein gewaltiger Ermessensspielraum für das bilanzierende Unternehmen bezüglich der Wahrscheinlichkeitseinordnung eines bestimmten Sachverhalts und der entsprechenden Abbildung im Jahresabschluss.¹⁹³

3.3.1.4 Möglichkeit der zuverlässigen Schätzung der Höhe der Verpflichtung

Um einen Bilanzansatz zu rechtfertigen, muss eine zuverlässige Quantifizierbarkeit der Restrukturierungsrückstellung möglich sein.¹⁹⁴ Das bedeutet, dass es sich um eine Verpflichtung mit wesentlicher Auswirkung auf das Ergebnis handeln muss, deren Höhe aufgrund eines vorliegenden Sachverhalts mit Hilfe einer verlässlichen Schätzung relativ genau bestimmt werden kann.¹⁹⁵ Oft ist die Festlegung eines Schätzbetrages im Fall von Restrukturierungsverpflichtungen nicht einfach möglich. Häufig wird auf unternehmensinterne Erfahrungswerte zurückgegriffen bzw. sollten diese nicht vorliegen, können auch Branchendurchschnittswerte herangezogen werden.¹⁹⁶ Eine ungenügende Bewertungsfähigkeit kann u.U. auch eine unterlassene Passivierung und nur den dazugehörigen Ausweis in den Notes rechtfertigen.¹⁹⁷ Das

¹⁹³ Vgl. *Schiller* (2004), S. 177.

¹⁹⁴ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 197.

¹⁹⁵ Vgl. *Happe* (2002), S. 364.

¹⁹⁶ Vgl. SFAS 5, Fn, 23.

¹⁹⁷ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 198; *Kupsch* (2000), S. 127.

Zusammenspiel unterschiedlicher Kombinationen von Eintrittswahrscheinlichkeit und Quantifizierbarkeit soll in nachfolgender Abbildung veranschaulicht werden:

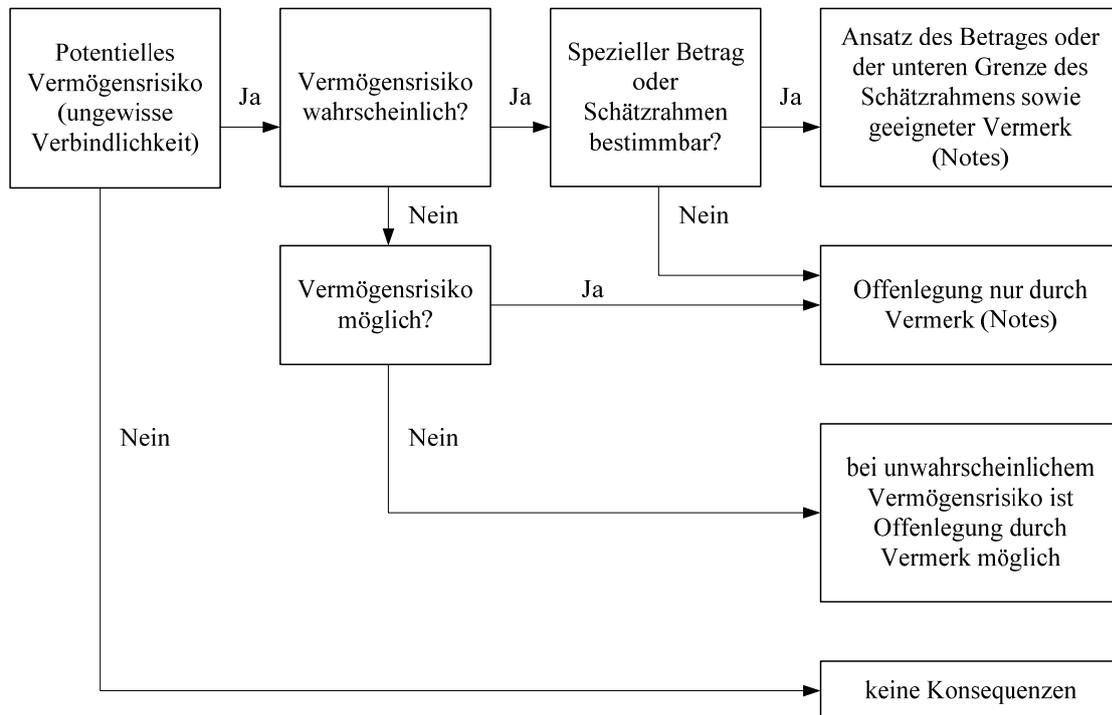


Abbildung 5: Behandlung von ungewissen Verbindlichkeiten in der amerikanischen Rechnungslegung
(Quelle: Kupsch (2000), S. 127)

3.3.2 Besondere Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsverpflichtungen

3.3.2.1 Überblick

Wie bereits kurz erwähnt sieht SFAS 146 für Aufwendungen in Verbindung mit Sozialplänen für die Beendigung von Arbeitsverhältnissen, die nicht unter Weiterbeschäftigungsvereinbarungen fallen („one-time termination benefits“), der frühzeitigen Beendigung von Verträgen, soweit es sich nicht um „capital leases“ handelt („contract termination costs“), und für sonstige Restrukturierungsaufwendungen, wie die Zusammenlegung von Betriebsstätten oder die Verlegung von Personal, detaillierte Regelungen vor. Im Folgenden werden diese drei speziellen Ansatzvoraussetzungen näher erläutert.

Grundsätzlich sind die als Restrukturierungsrückstellung angesetzten Beträge an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und an eventuell geänderte Rahmenbedingungen anzupassen.¹⁹⁸

3.3.2.2 Ansatz von One-Time Termination Benefits

Damit Aufwendungen für die Beendigung von Arbeitsverhältnissen in Verbindung mit Sozialplänen, die sich auf einen bestimmten Sachverhalt oder einen abgegrenzten Zeitraum beziehen, (die sog. „one-time termination benefits“) in den Regelungsumfang des SFAS 146 fallen, müssen einerseits bestimmte, nachfolgend kumulativ aufgezählte, Kriterien erfüllt sein und andererseits muss die Bekanntgabe des Plans an die Mitarbeiter bereits erfolgt sein.¹⁹⁹

- das hierzu autorisierte Management des Unternehmens beschließt einen sachlich und zeitlich begrenzten Sozialplan;
- der Sozialplan beinhaltet Informationen über die Anzahl, Funktion und Einsatzort der zu kündigenden Mitarbeiter;
- der Sozialplan setzt die Bedingungen der Abfindungsvereinbarungen ausreichend detailliert fest, sodass die Mitarbeiter Art und Betrag ihrer Abfindungen selbst nachvollziehen können;
- wesentliche Änderungen des Plans sind nicht zu erwarten und die Durchführung der Maßnahmen erfolgt ehestbaldig.

Ferner unterscheidet SFAS 146 für die Erfassung von Verbindlichkeiten aus Sozialplänen zwei Fälle. Dabei wird in erster Linie unterschieden, ob vom Arbeitnehmer bis zur Beendigung des Dienstverhältnisses zukünftige Gegenleistungen erbracht werden müssen oder nicht. Die Gegenleistungen müssen über eine Mindestlaufzeit von 60 Tagen bzw. über eine längere Laufzeit, soweit dies aufgrund individueller Vereinbarungen oder durch lokal geltendes Recht vorgeschrieben ist, bis zur Kündigung erbracht werden um in den Genuss der entsprechenden Abfertigungszahlung zu gelangen.²⁰⁰ Im Fall, dass der Arbeitnehmer seine Leistung bis zum Ablauf der Mindestlaufzeit oder eventuell auch länger erbringen muss, um den Anspruch auf seine Abfindung zu erwerben, liegt ein sog. „stay bonus“ vor, der erfordert, den daraus resultierenden Aufwand ratierlich auf den verbleibenden Zeitraum des Dienstverhältnisses zu ver-

¹⁹⁸ Vgl. SFAS 146.6.

¹⁹⁹ Vgl. SFAS 146.8.

²⁰⁰ Vgl. SFAS 146.9; *KPMG* (2003), S. 94.

teilen. Die Dotierung der Restrukturierungsrückstellung ist dabei über jenen Zeitverlauf vorzunehmen, in dem der Arbeitnehmer die Leistungen erbringt, beginnend mit dem „communication date“, dh. ab Bekanntgabe des Sozialplans.²⁰¹

Im zweiten Fall müssen die betroffenen Arbeitnehmer für einen kürzeren Zeitraum als die Mindestlaufzeit Leistungen erbringen bzw. ist die Erbringung weiterer Leistungen für den Erhalt der Abfindungszahlungen überhaupt nicht notwendig. Es wird hier angenommen, dass ein „stay bonus“ zu verneinen ist.²⁰² Der Gesamtbetrag der Restrukturierungsverpflichtung ist hier bereits bei Bekanntgabe des Sozialplans der Rückstellung zuzuführen.²⁰³

Für den nicht unwahrscheinlichen Fall, dass sich eine Abfindungszahlung aus einem gesetzlich vorgeschriebenen Teil und einer Bonuszahlung für die freiwillige Beendigung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitnehmer zusammensetzt, fällt die freiwillige Abfindungszahlung nicht in den Regelungsumfang von SFAS 146, sondern unterliegt den Vorschriften von SFAS 88 („Employers‘ Accounting for Settlements and Curtailments of Defined Benefit Pension Plans and for Termination Benefits“)²⁰⁴, die im Zuge dieser Arbeit nicht näher besprochen werden.

3.3.2.3 Ansatz von Contract Termination Costs

Auch für Aufwendungen im Zusammenhang mit der frühzeitigen Beendigung von Vertragsverhältnissen sieht SFAS 146 einige explizite Regelungen vor. Dabei wird unterschieden zwischen Aufwand, resultierend aus²⁰⁵

- der frühzeitigen Beendigung eines Vertragsverhältnisses, soweit es sich nicht um „captive leases“ handelt, und
- der Weiterführung eines Vertrages ohne wirtschaftlichen Nutzen für das bilanzierende Unternehmen.

²⁰¹ Vgl. SFAS 146.11.

²⁰² Vgl. *KPMG* (2003), S. 94; *Schiller* (2004), S. 187.

²⁰³ Vgl. SFAS 146.10.

²⁰⁴ Vgl. SFAS 146.13.

²⁰⁵ Vgl. SFAS 146.14.

Falls es sich um die frühzeitige Beendigung eines Vertragsverhältnisses handelt, kommt es dann zum Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung, sobald das Vertragsverhältnis beendet wird.²⁰⁶ Kommt es hingegen zu einer Weiterführung des Vertrags ohne wirtschaftlichen Nutzen für das Unternehmen, so erfolgt der Rückstellungsansatz zu jenem Zeitpunkt, zu dem das Unternehmen aufhört, die durch den Vertrag gewährten Rechte zu nutzen.²⁰⁷

3.3.2.4 Ansatz von Other Associated Costs

Aufwand im Zusammenhang mit der Zusammenlegung von Betriebsstätten und der damit verbundenen Umsiedelung von Personal wird in jener Periode als Restrukturierungsrückstellung erfasst, in der die Maßnahmen ausreichend konkretisiert werden. Dies setzt voraus, dass das Management eine zeitlich und sachlich begrenzte Maßnahme definiert, der betroffene Personenkreis eindeutig benannt und benachrichtigt wird und eine wesentliche Planänderung ausgeschlossen werden kann.²⁰⁸ Es soll jedoch zu keinem früheren Bilanzansatz kommen, wenngleich die damit verbundenen Kosten in Zusammenhang mit anderen operativen Kosten stehen und das direkte Resultat aus den im Restrukturierungsplan beschlossenen Maßnahmen darstellen.²⁰⁹

3.4 Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen

3.4.1 Anfangsbewertung

3.4.1.1 Einzubeziehende Kosten

In Bezugnahme auf einzubeziehende Kosten macht das Regelwerk des SFAS 146 keine expliziten Angaben. Lediglich SFAS 146.2 beinhaltet eine grobe und beispielhafte Aufzählung der Aufwendungen, die zu Restrukturierungsmaßnahmen gezählt werden (siehe dazu Kapitel 3.2.1).

²⁰⁶ Vgl. SFAS 146.15.

²⁰⁷ Vgl. SFAS 146.16.

²⁰⁸ Vgl. *KPMG* (2003), S. 95.

²⁰⁹ Vgl. SFAS 146.17.

3.4.1.2 Bestmögliche Schätzung

Grundsätzlich sind Rückstellungen, mit Ausnahme von Rückstellungen für Aufwendungen in Verbindung mit Sozialplänen, in der Periode ihrer Entstehung zum Fair Value anzusetzen. Im eher unüblichen Fall, dass der Fair Value nicht auf vernünftige Weise ermittelt werden kann, erfolgt der Ansatz sobald eine entsprechende Ermittlung möglich ist.²¹⁰

Der Fair Value ist jener Betrag, zu dem die Verpflichtung zwischen vertragswilligen Parteien gehandelt werden kann – ausgenommen im Fall von Zwangs- oder Liquidationsverkäufen. Sollten Marktpreise verfügbar sein, so geben diesen den besten Anhaltspunkt auf den festzulegenden Wert der Rückstellung. Ist kein Marktpreis verfügbar, so soll der Fair Value auf den bestmöglichen vorhandenen Informationen wie Schätzwerte von ähnlichen Verpflichtungen und Bewertungsverfahren basieren.²¹¹ Dabei kommt für die Bewertung von „liabilities“ meistens eine Berechnung mittels Barwertmethode zur Anwendung. FASB Concepts Statement No. 7 „Using Cash Flow Information and Present Value in Accounting Measurements“, die Basis zur Bewertung von Aktivposten und Verbindlichkeiten²¹², behandelt zwei unterschiedliche Methoden zur Ermittlung des Barwerts. Einerseits kann der Fair Value mittels der Expected Present Value Methode bestimmt werden, dh. mittels eines diskontierten Erwartungswerts künftiger Cashflows, indem die Zahlungsströme mit Wahrscheinlichkeiten gewichtet werden und mit einem adaptierten risikofreien Zinssatz abzuzinsen sind. Als zweite Bewertungstechnik verweist SFAC 7 auf die Traditional Present Value Methode, bei der einzelne Cashflows und ein risikobereinigter Zinssatz zur Bewertung herangezogen werden. Im Unterschied zur Traditional Present Value Methode berücksichtigt die Expected Present Value Methode die Unsicherheit in den Cashflows und nicht im Zinssatz. Lt. FASB ist daher meist die Expected Present Value Methode für die Ermittlung des Fair Value die zweckdienlichere Ermittlungsweise, falls die Restrukturierungsverpflichtung Aufwendungen mit Unsicherheiten sowohl im Betrag als auch in der zeitlichen Entstehung beinhaltet.²¹³

Wie bereits im Zuge der Quantifizierung der Verpflichtung als Ansatzvoraussetzung in Kapitel 3.3.1.4 erwähnt, ist die wohl üblichste Methode zur Bestimmung des Fair Value einer Restrukturierungsverpflichtung das Hinzuziehen unternehmensinterner Erfahrungswerte oder

²¹⁰ Vgl. SFAS 146.3.

²¹¹ Vgl. SFAS 146.5; SFAS 144.22.

²¹² Vgl. King (2006), S. 168.

²¹³ Vgl. SFAS 146, App. A.4.

statistisch gesicherter Branchendurchschnittswerte.²¹⁴ Für den Fall, dass mehrere Wertansätze in Betracht kommen, ist jener Wert maßgeblich, der die höchste Realisationswahrscheinlichkeit aufweist. Weisen mehrere Werte eine idente Wahrscheinlichkeitseinschätzung auf, so ist der geringste der möglichen Wertansätze in der Bilanz zu berücksichtigen, wobei über den möglichen Höchstwert im Anhang zu berichten ist, sodass das Gesamtrisiko aus dem Jahresabschluss abzulesen ist.²¹⁵ Sollte unter den Werten auch der Wert „null“ enthalten sein, so ist von einem Bilanzansatz der Rückstellung Abstand zu nehmen.²¹⁶ Hier zeigt sich deutlich, dass das Vorsichtsprinzip von eher untergeordneter Bedeutung ist und auch die Bildung stiller Reserven explizit verhindert werden soll.²¹⁷

Im Fall von Aufwendungen in Verbindung mit Sozialplänen sieht SFAS 146 eine differenzierte Bewertung vor, abhängig davon, ob die Abfindung der Arbeitnehmer in Verbindung mit einer Leistungserbringung bis zu Ablauf der Mindestdauer steht (siehe Kapitel 3.3.2.2). Ist für den Erhalt der Abfindung eine Leistungserbringung bis zu Ablauf der Mindestvertragslaufzeit nicht notwendig, so erfolgt die Bewertung zum Fair Value und somit die Zuführung zur Rückstellung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe des Sozialplans.²¹⁸ Im anderen Fall, also wenn eine Vereinbarung eines sog. „stay bonus“ vorliegt, erfolgt die Bewertung der Rückstellung zunächst zum Zeitpunkt der Bekanntgabe auf Basis der künftigen Fair Values zum Zeitpunkt der Kündigung und wird über den verbleibenden Zeitraum des Dienstverhältnisses rätional verteilt. Die Dotierung der Restrukturierungsrückstellung ist dabei über jene Periode vorzunehmen, in dem der Arbeitnehmer die Leistungen erbringt, beginnend mit dem „communication date“, dh. ab Bekanntgabe des Sozialplans.²¹⁹

Auch für Aufwendungen in Verbindung mit der frühzeitigen Beendigung eines Vertragsverhältnisses kommt die Fair Value-Bewertung zur Anwendung. Bei Aufwendungen aus Dauer-schuldverhältnissen, die keinen wirtschaftlichen Nutzen mehr für das bilanzierende Unternehmen aufweisen, sind noch zusätzliche Regelungen zu beachten. So ist zum Zeitpunkt der Nutzungsbeendigung („cease-use date“) eine Rückstellung in Höhe des Fair Value zu bil-

²¹⁴ Vgl. SFAS 5, Fn. 23.

²¹⁵ Vgl. *Happe* (2002), S. 365.

²¹⁶ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 198; *Kupsch* (2000), S. 128; *Pellens* (2001), S. 233.

²¹⁷ Vgl. *Gräfer / Demming* (1994), S. 269; *Kupsch* (2000), S. 128.

²¹⁸ Vgl. SFAS 146.10.

²¹⁹ Vgl. SFAS 146.11.

den.²²⁰ Als Beispiel dafür käme ein angemietetes Büroobjekt in Frage, das aufgrund von Restrukturierungsmaßnahmen nicht mehr genutzt wird. Als Rückstellungsbetrag ist dabei der Betrag der restlichen Mietzahlungen anzusetzen, vermindert um den durch Untervermietung zu erzielenden Betrag. SFAS 146.16 sieht eine Verminderung um den Erlös der Untervermietung auf jeden Fall vor, auch wenn keine Untervermietung erfolgt, sofern eine Untervermietung angemessen („reasonable“) möglich ist.²²¹ In diesem Fall sind die marktüblichen Untervermietungseinnahmen heranzuziehen. Die berücksichtigten Erträge aus der Untervermietung dürfen dabei die Mietzahlungen nicht übersteigen und die Verbindlichkeit in eine Forderung umwandeln.²²²

Im Fall eines zu veräußernden Geschäftsbereichs sieht SFAS 144.34 den Ansatz des niedrigeren Werts von Buchwert oder Fair Value abzüglich jener Kosten, die durch den Verkauf des Geschäftsbereichs entstehen, vor (z.B. Vermittlungsgebühren und Kosten im Zusammenhang mit der Eigentumsübertragung²²³).

Bei all den vorangegangenen Bewertungsvorschriften eröffnet sich für den Bilanzierenden auch hier erneut ein enormer Ermessensspielraum zur Ausübung individueller Bilanzpolitik.

3.4.2 Abzinsung

Wie der vorangehenden Beschreibung der Bewertungstechniken zu entnehmen ist, sieht SFAS 146 eine Abzinsung von „liabilities“ vor. Es hat dabei der „credit-adjusted risk-free“-Zinssatz Anwendung zu finden.²²⁴ Dabei ist ein Zinssatz einer risikofreien Kapitalanlage, z.B. einer Staatsanleihe, zu Grunde zu legen, der um das Kreditrisiko des bilanzieren Unternehmens zu korrigieren ist.²²⁵ In SFAC 7.78 bzw. 7.85 wird dies dadurch argumentiert, dass das Kreditrisiko eines Unternehmens Einfluss auf den Marktwert der Restrukturierungsverpflichtung nimmt.²²⁶

²²⁰ Vgl. SFAS 146.16.

²²¹ Vgl. SFAS 146, App. B.50.

²²² Vgl. SFAS 146.16.

²²³ Vgl. SFAS 144.35.

²²⁴ Vgl. SFAS 146.11.

²²⁵ Vgl. SFAC 7.23 und .78ff.; SFAS 146, App. A.4, Fn. 15; *Schiller* (2004), S. 198.

²²⁶ Vgl. *Schiller* (2004), S. 198.

3.4.3 Folgebewertung

SFAS 146.6 weist explizit darauf hin, dass auch im Rahmen der Folgebewertung jener Zinssatz zur Anwendung kommen soll, der bereits bei der Anfangsbewertung der Abzinsung zu Grunde gelegt wurde. Änderungen betreffend Betrag oder Zeitpunkt der Zahlungsströme sollen als Änderung der „liability“ und somit auch unter demselben Posten des Income Statement wie die erstmalige Zuführung erfasst werden. Im Fall einer Änderung aufgrund des Zeitablaufs ist diese als Anstieg des Buchwerts einerseits und als Betriebsaufwand – nicht jedoch als Zinsaufwand – andererseits auszuweisen.²²⁷

3.5 Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen

Falls ein Ereignis oder ein Umstand eintritt, der das bilanzierende Unternehmen von der Restrukturierungsverpflichtung entbindet, ist die in Vorperioden dafür gebildete Rückstellung aufzulösen. Der dazugehörige Aufwandsposten, der ursprünglich bei der Rückstellungsdotierung belastet wurde, ist zu kürzen.²²⁸

Erfolgt eine Inanspruchnahme der für Restrukturierungsmaßnahmen gebildeten Rückstellung so ist diese erfolgsneutral auszubuchen.²²⁹

3.6 Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen

3.6.1 Überblick

Gemäß SFAC 5 besteht ein Jahresabschluss nach US-GAAP aus den Komponenten Bilanz („Statement of Financial Position“), Gewinn- und Verlustrechnung („Income Statement“), Kapitalflussrechnung („Statement of Cash Flows“), Eigenkapitalveränderungsrechnung („Statement of Changes in Stockholder’s Equity“) und Anhang („Notes“). Wie auch in der IFRS-Rechnungslegung kommt den Notes im amerikanischen Jahresabschluss generell eine weitaus größere Bedeutung zu als dem Anhang nach UGB bzw. HGB.

²²⁷ Vgl. SFAS 146.6.

²²⁸ Vgl. SFAS 146.19.

²²⁹ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2133.

Die nachfolgenden Erläuterungen behandeln die Erfassung von Restrukturierungsverpflichtungen in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in den Notes, da diese Bestandteile des Jahresabschlusses in diesem Zusammenhang von Bedeutung sind. Ferner erfolgt eine mögliche Darstellung von Restrukturierungsmaßnahmen im sog. „Management’s Discussion and Analysis of Financial Condition and Results of Operations“ (MD&A), der in der amerikanischen Rechnungslegung nur zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses von börsennotierten Unternehmen ist, jedoch ähnlich dem österreichischen und deutschen Lagebericht – aber umfassender – Informationen zur Lage, Entwicklung und Risikostruktur des Unternehmens beinhaltet.²³⁰

3.6.2 Balance Sheet

Restrukturierungsverpflichtungen werden nach den Richtlinien des US-GAAP unter den Verbindlichkeiten („liabilities“) auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesen. Ein eigener, dedizierter Posten „Rückstellungen“ ist in der Bilanz nach US-GAAP nicht vorgesehen.²³¹ Da jedoch in der amerikanischen Rechnungslegung Liquiditätsfragen ein hoher Stellenwert eingeräumt wird, werden kurz- („current“) und langfristige („non-current“) Verbindlichkeiten als eigenständige Posten aufgeführt, beginnend mit den kurzfristigen Verbindlichkeiten. Unter „current liabilities“ werden grundsätzlich jene Verbindlichkeiten subsummiert, deren Laufzeit weniger als zwölf Monate beträgt, unter den „non-current liabilities“ jene, deren Laufzeit darüber hinaus geht. Lt. Bertschinger werden Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen generell meistens den kurzfristigen Verbindlichkeiten zuzuordnen sein.²³²

3.6.3 Income Statement

Mit dem Income Statement in der amerikanischen Rechnungslegung befassen sich nur wenige Veröffentlichungen. Trotzdem kommt diesem Bestandteil des Jahresabschlusses eine durchaus übergeordnete Bedeutung zu.²³³ Ein konkretes Gliederungsschema der Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht explizit vorgegeben, jedoch findet das Umsatzkostenverfahren üblicherweise Anwendung.²³⁴

²³⁰ Vgl. *Peemöller / Finsterer / Neubert* (2000), S. 26.

²³¹ Vgl. *Born* (1997), S. 247.

²³² Vgl. *Bertschinger* (1996), S. 2.

²³³ Vgl. *KPMG* (2003), S. 133.

²³⁴ Vgl. *Schiller* (2004), S. 201.

Für den Ausweis im Income Statement gilt es zu unterscheiden, ob die Restrukturierungsaufwendungen in Zusammenhang mit einer „discontinued operation“ stehen oder nicht. Ist dies zu verneinen, so hat der Ausweis innerhalb des Betriebsergebnisses („Income from Continuing Operations“) vor Ertragssteuern zu erfolgen. Falls das bilanzierende Unternehmen „Income from Operations“ als Zwischensumme ausweist, sollen die Restrukturierungsaufwendungen in diesem Posten inkludiert sein.²³⁵ Ein Ausweis von Restrukturierungskosten als außerordentlicher Aufwand ist in der amerikanischen Rechnungslegung mit der Begründung, dass Restrukturierungen in sämtlichen Branchen nicht nur einmalig sondern laufend anfallen, untersagt.²³⁶

Stehen die Restrukturierungsaufwendungen in einer direkten Verbindung mit einer „discontinued operation“, sind diese Aufwendungen als Teil des Postens „Discontinued Operations“ auszuweisen.²³⁷ Das Ergebnis eines eingestellten Geschäftsbereichs ist als separater Bestandteil des Einkommens unter Berücksichtigung der entsprechenden Ertragssteuereffekte vor dem außerordentlichen Ergebnis („Extraordinary Items“) und gegebenenfalls vor den Anpassungseffekten aus Bilanzierungsänderungen auszuweisen. Der Gewinn oder Verlust aus der Aufgabe bzw. des Verkaufs des Geschäftsbereichs ist dabei entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung („on the face of the income statement“) oder in den Notes offenzulegen.²³⁸

Die Rückstellungen sind generell zu Lasten des Kontos zu buchen, auf dem auch die dazugehörige spätere Verpflichtung erfasst werden wird. Für den Fall, dass der Rückstellungsbetrag einen Zinsanteil enthält, wird dieser als Zinsaufwand erfasst.²³⁹

Kommt es aufgrund eines bestimmten Ereignisses oder Umstands zum Wegfall einer Restrukturierungsverpflichtung, für die in einer vorangegangenen Periode eine Rückstellung gebildet wurde, so ist jener Aufwandsposten, unter dem der Restrukturierungsaufwand ursprünglich erfolgswirksam erfasst wurde, zu kürzen.²⁴⁰ Im Fall einer „discontinued operation“ hat eben-

²³⁵ Vgl. SFAS 146.18.

²³⁶ Vgl. *Bertschinger* (1996), S. 3.

²³⁷ Vgl. SFAS 146.18.

²³⁸ Vgl. SFAS 146.18, Fn. 12; SFAS 144.43.

²³⁹ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2132.

²⁴⁰ Vgl. SFAS 146.19.

falls eine Korrektur, jedoch mit dem Zusatz einer Erläuterung des Grundes und des Betrags, zu erfolgen.²⁴¹

3.6.4 Notes

Den Notes kommt in der amerikanischen Rechnungslegung eine größere Bedeutung zu als dem Anhang gemäß UGB bzw. HGB. Sie dienen nicht nur der Erläuterung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnungsansätzen, sondern weisen auch Risiken aus, die dort zahlenmäßig nicht berücksichtigt wurden.²⁴²

SFAS 146 fordert zahlreiche Angaben in den Notes hinsichtlich der für die vorgesehenen Restrukturierungsmaßnahmen angesetzten Aufwendungen.²⁴³ Die nachfolgenden Angaben sind ab dem Zeitpunkt offenzulegen, ab dem sich das dafür autorisierte Management auf einen Restrukturierungsplan festgelegt hat oder, falls die Kündigung von Mitarbeitern vorgesehen ist, alle in SFAS 146.8 (siehe Kapitel 3.3.2.2) angeführten Kriterien eines Sozialplans gegeben sind. Die Angaben sind laufend bis zur vollständigen Beendigung des Plans zu machen.²⁴⁴

- Beschreibung der Restrukturierungsmaßnahmen einschließlich der Umstände, die zu diesen Maßnahmen geführt haben;
- das erwartete Erfüllungsdatum der Maßnahmen;
- für wesentliche Restrukturierungsmaßnahmen (z.B. Sozialpläne, Aufwendungen für Vertragsbeendigungen):
 - erwarteter Gesamtbetrag, Betrag des laufenden Periodenaufwands und kumulierter Betrag der bisher angefallenen Aufwendungen,
 - Darstellung der Entwicklung der Rückstellung während des Berichtszeitraums inkl. Erklärung der aufgetretenen Änderungen,
- Posten der Gewinn- und Verlustrechnung, in denen die Restrukturierungsaufwendungen erfasst wurden;

²⁴¹ Vgl. SFAS 144.44.

²⁴² Vgl. *Happe* (2002), S. 364.

²⁴³ Vgl. SFAS 146.20.

²⁴⁴ Vgl. SFAS 146.21.

- für jeden berichtspflichtigen Unternehmensteil („reportable segment“) den Gesamtbeitrag der zu erwartenden Restrukturierungskosten, den angefallenen Periodenaufwand und den bisher angefallenen Restrukturierungsaufwand inklusive der Höhe und der dazugehörigen Gründe für die jeweiligen Anpassungen;
- sollte der Ansatz von Restrukturierungsaufwendungen aufgrund der fehlenden Schätzbarkeit des Fair Value unterblieben sein, so ist dieser Umstand einschließlich der Gründe dafür anzuführen.

Grundsätzlich vertritt das FASB die Meinung, dass die große Anzahl an Information über die zu erwarteten Kosten einer geplanten Restrukturierung einen wertvollen Beitrag dazu leisten, dem Bilanzleser einen Eindruck über die dadurch entstehenden Auswirkungen auf das Unternehmen zu verschaffen. Es besteht daher bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem das Management einen Restrukturierungsplan initiiert die Pflicht, die wesentlichen zu erwartenden Restrukturierungsaufwendungen offenzulegen, auch dann, wenn eine dementsprechende Rückstellung noch nicht gebildet wurde.²⁴⁵

Zudem sind, wie bereits in Kapitel 3.3.1.3 angesprochen, Verpflichtungen, die nur „reasonably possible“ sind, nicht einer Passivierung zuzuführen, sondern lediglich in den Notes unter Angabe der Verpflichtungsart und eine Schätzung des für die Umsetzung der Maßnahme notwendigen Betrags zu erläutern.²⁴⁶

Für Restrukturierungsmaßnahmen, die in den Regelungsumfang einer „discontinued operation“ fallen, sieht SFAS 144 die folgenden Informationen zur Offenlegung in den „Notes“ vor:²⁴⁷

- Beschreibung der Gründe und Umstände, die zur erwarteten Einstellung des Geschäftsbereichs geführt haben, sowie die voraussichtliche Art und den zeitlichen Ablauf, falls nicht bereits in der Bilanz ausgewiesen, den Buchwert der Hauptkategorien der von der „discontinued operation“ betroffenen Vermögensgegenstände und Schulden,

²⁴⁵ Vgl. SFAS 146, App. B.56.

²⁴⁶ Vgl. SFAS 5.10.

²⁴⁷ Vgl. SFAS 144.47.

- den zu verzeichnenden Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf des Vermögenswerts und, falls nicht separat in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen, die Angabe des Postens der Gewinn- und Verlustrechnung, in dem der dazugehörige Betrag beinhaltet ist,
- ggf. die Höhe des Umsatzes und das Ergebnis vor Steuern der „discontinued operation“,
- ggf. die Angabe des Segments, dem der einzustellende Geschäftsbereich gem. SFAS 131 zuzuordnen ist.

Sollte es zu einer Stornierung des Verkaufsplans oder einer Entfernung eines Vermögensgegenstands oder einer Schuldposition aus der Kategorie „Discontinued Operations“ kommen, sind die Gründe und die Auswirkungen dieser Entscheidung auf das operative Ergebnis dieser Periode und vorangegangener Perioden in den Notes anzuführen.²⁴⁸

Die Verpflichtung zu derart detaillierten Angaben in den Notes gibt den Bilanzadressaten die Möglichkeit, sich einen relativ umfangreichen und klaren Überblick über die zukünftigen Auswirkungen der Rückstellungsbilanzierung des Unternehmens zu verschaffen. Dennoch bleibt ein großer Spielraum für den Bilanzierenden offen bilanzpolitische Gestaltungsvarianten auszunutzen.

3.6.5 Management's Discussion and Analysis

Im Rahmen der amerikanischen Rechnungslegung fordert die SEC von börsennotierten Unternehmen die Erstellung der „Management Discussion and Analysis“ (MD&A) als Bestandteil des Jahresabschlusses.²⁴⁹ Der MD&A ist vergleichbar mit dem Lagebericht gemäß UGB bzw. HGB, obgleich der Informationsgehalt des MD&A ein höherer ist, als jener des österreichischen bzw. deutschen Lageberichts. Die Hauptfunktion der MD&A besteht darin, Investoren die Möglichkeit zu geben, einen tieferen Einblick in aktuelle und zu erwartende Betriebsergebnisse eines Unternehmens unter Berücksichtigung aktueller Trends und Unsicherheiten zu geben. Das bilanzierende Unternehmen muss daher relevante Details und Risiken, die das Betriebs- und Finanzergebnis beeinflussen, näher erläutern. Es kann im Hinblick

²⁴⁸ Vgl. SFAS 144.48.

²⁴⁹ Vgl. *Wirtschaftslexikon*, URL: <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/management-discussion-analysis-md-a/management-discussion-analysis-md-a.htm>

auf die Aufgabe der MD&A davon ausgegangen werden, dass Informationen betreffend geplanter bzw. bereits initiiertes Restrukturierungsmaßnahmen in diesem Bestandteil des Jahresabschlusses Einzug finden müssen.

4 Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach IFRS

4.1 Grundlagen

Dem Jahresabschluss nach IFRS kommt, wie auch jenem nach US-GAAP, im Gegensatz zum UGB/HGB-Abschluss hauptsächlich Informationsfunktion zu, um den potenziellen Eigen- und Fremdkapitalgebern entscheidungsrelevante Informationen bereit zu stellen.²⁵⁰ Zu den Basisgrundsätzen der IFRS-Rechnungslegung zählen der Grundsatz der Unternehmensfortführung und der Grundsatz der periodengerechten Erfolgsabgrenzung.²⁵¹ Das Vorsichtsprinzip hat im Rahmen der IFRS-Rechnungslegung eine nur untergeordnete Bedeutung²⁵², da es als Unterpunkt des Qualitätsgrundsatzes der Zuverlässigkeit eingereicht wird.²⁵³

²⁵⁰ Vgl. Peemöller / Finsterer / Neubert (2000), S. 22.

²⁵¹ Vgl. Weißer (2000), S. 331; Zülch / Hendlar (2008), S. XII.

²⁵² Vgl. Happe (2002), S. 365.

²⁵³ Vgl. Weißer (2000), S. 333.

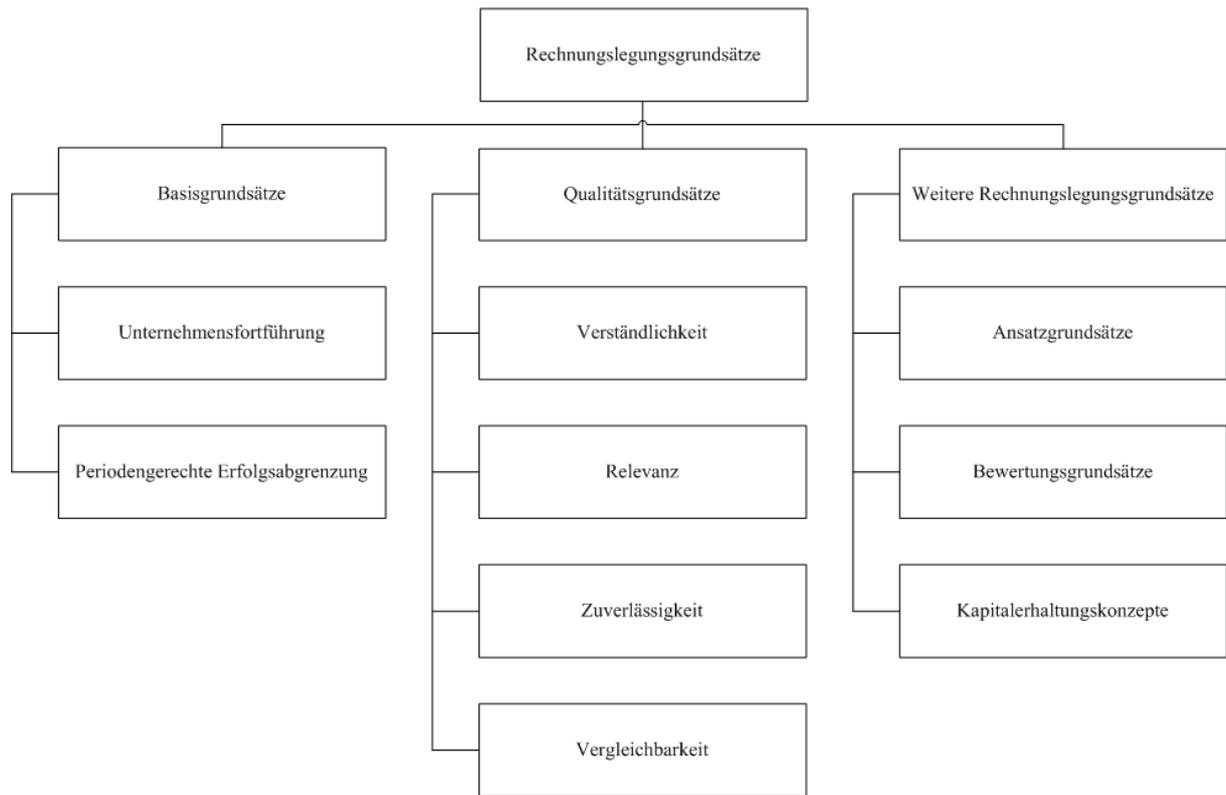


Abbildung 6: IFRS-Rechnungslegungsgrundsätze

(Quelle: Zülch / Hendler (2008), S. XII)

Innerhalb der IFRS finden sich die Vorschriften für Ansatz, Bewertung und Berichterstattung von nahezu allen Rückstellungsarten in IAS 37 „Provisions, contingent liabilities and contingent assets“, den das IASB im Juli 1998 verabschiedete und der ab 1. Juli 1999 in Kraft trat. IAS 37 nimmt einige Rückstellungsarten von seinem Anwendungsbereich aus, die bereits in anderen Standards geregelt wurden, wie z.B. Verpflichtungen aus Leasingverträgen (IAS 17), Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen (IFRS 4), Verpflichtungen aus Fertigungsverträgen (IAS 11), Rückstellungen im Personalbereich (IAS 19), etc.²⁵⁴

Einige Rückstellungsarten werden aufgrund ihrer Relevanz für die Darstellung der wirtschaftlichen Lage eines Unternehmens in IAS 37 sogar explizit genannt und ausführlicher behandelt.²⁵⁵ Insbesondere betrifft dies Restrukturierungsrückstellungen²⁵⁶ und belastende Verträge (Drohverlustrückstellungen)²⁵⁷.

²⁵⁴ Vgl. IAS 37.5.

²⁵⁵ Vgl. Bieg (2006), S. 213.

²⁵⁶ Vgl. IAS 37.70 – 83.

²⁵⁷ Vgl. IAS 37.66 – 69.

4.2 Begriffsbestimmungen

4.2.1 Restructuring

Der Begriff der Restrukturierung ist in der IFRS-Rechnungslegung relativ umfassend festgelegt. IAS 37.10 definiert eine Restrukturierungsmaßnahme als *„Programm, das vom Management geplant und kontrolliert wird und entweder*

- *das von dem Unternehmen abgedeckte Geschäftsfeld; oder*
- *die Art, in der dieses Geschäft durchgeführt wird, wesentlich verändert.“*

Des Weiteren gibt IAS 37.70 eine beispielhafte Aufzählung jener Ereignisse, die unter den Begriff der Restrukturierungsmaßnahme fallen können:

- Verkauf oder Beendigung eines Geschäftszweigs,
- Stilllegung von Standorten in einem Land oder einer Region oder die Verlegung von Geschäftsaktivitäten von einem Land oder einer Region in ein anderes bzw. eine andere,
- Änderungen in der Struktur des Managements, z.B. Auflösung einer Managementebene,
- Grundsätzliche Umorganisation mit wesentlichen Auswirkungen auf den Charakter und Schwerpunkt der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.

Es handelt sich hier nur um eine demonstrative Aufzählung.²⁵⁸

Es darf allerdings auch nicht jede Freisetzung von Mitarbeitern als Restrukturierungsmaßnahme verstanden werden. Wie IAS 37.10 definiert, muss auch das Kriterium der wesentlichen Veränderung des Geschäftsfelds erfüllt sein. Dies wird dann der Fall sein, wenn ein durch das Unternehmen bisher selbst durchgeführter Tätigkeitsbereich aufgelassen wird oder auf Dritte übertragen wird. Auch Änderungen in der Managementstruktur setzen nicht selbstverständlich eine Restrukturierung voraus. Vielmehr bedarf es dabei einer grundlegenden Neuausrichtung der Aufgabenverteilung des Managements. Durch die Verwendung des Begriffs „Management“ stellt IAS 37 zugleich klar, dass nicht nur Veränderungen auf Vor-

²⁵⁸ Vgl. Hachmeister (2006), S. 155.

stands- oder Geschäftsleitungsebene zu Restrukturierungsmaßnahmen führen können, sondern auch auf darunter gelagerten Führungsebenen.²⁵⁹

Die oben genannten Beispiele verdeutlichen den hohen Interpretationsbedarf für den konkreten Fall einer Restrukturierungsmaßnahme. Hier eröffnet sich für den Bilanzierenden ein großer bilanzpolitischer Ermessensspielraum. Lt. Lüdenbach/Hoffmann wird die Zielsetzung des Managements oft dahin gehen, *„den anstehenden Aufwand aus diesem Bereich hoch zu schätzen, um dann nicht benötigte Rückstellungen „still“ zugunsten des laufenden Ergebnisses aufzulösen“*.²⁶⁰

Falls eine Restrukturierung zur Einstellung von Geschäftsbereichen führt, sind neben IAS 37 auch die Vorschriften des IFRS 5.31 – 36 „Non-current assets held for sale and discontinued operations“ anzuwenden. Im Fall von Abfindungszahlungen, die ihm Rahmen einer Restrukturierung geleistet werden, kommt IAS 19 „Employee Benefits“ zur Anwendung.²⁶¹

4.2.2 Discontinued Operations

IFRS 5.32 definiert eine „discontinued operation“ oder einen „aufgegebenen Geschäftsbereich“ als einen *„Unternehmensbestandteil, der veräußert wurde oder als zur Veräußerung gehalten klassifiziert wird und:*

- *einen gesonderten, wesentlichen Geschäftszweig oder geografischen Geschäftsbereich darstellt,*
- *Teil eines einzelnen, abgestimmten Plans zur Veräußerung eines gesonderten wesentlichen Geschäftszweigs oder geografischen Geschäftsbereichs ist, oder*
- *ein Tochterunternehmen darstellt, das ausschließlich mit der Absicht einer Weiterveräußerung erworben wurde.“*

Die Zielsetzung dahinter ist, auslaufende und für die künftige Ertragslage des Unternehmens irrelevante Geschäftsbereiche von jenen Vermögensteilen zu separieren, die weiterhin Be-

²⁵⁹ Vgl. Bohl (2006), § 13, Rz. 145.

²⁶⁰ Vgl. Lüdenbach / Hoffmann (2007), § 21, Rz. 72.

²⁶¹ Vgl. Hachmeister (2006), S. 156.

standteil der laufenden Geschäftstätigkeit bleiben.²⁶² Voraussetzung ist, dass der aufgegebene Bereich identifizierbar und von den anderen Bereichen eindeutig abgrenzbar ist.²⁶³ Im Fall einer Stilllegung eines Geschäftsbereichs muss die Stilllegung bereits am Bilanzstichtag durchgeführt worden sein.²⁶⁴

Im Fall der „discontinued operation“ beschränkt sich IFRS 5 auf die Regelungen unterschiedlicher Ausweis- und Angabepflichten und enthält keine speziellen Bewertungsvorschriften.²⁶⁵

Grundsätzlich ist anzumerken, dass eine „discontinued operation“ immer eine Restrukturierung, aber umgekehrt eine Restrukturierung nicht immer eine „discontinued operation“ darstellt.²⁶⁶

4.2.3 Provisions

Gemäß IAS 37.10 werden Rückstellungen („provisions“) als Untergruppe der Schulden („liabilities“) definiert. Eine Rückstellung ist demnach eine Schuld, deren Höhe bzw. Fälligkeit ungewiss ist.²⁶⁷

Eine Schuld ist eine gegenwärtige Verpflichtung des Bilanzierenden, resultierend aus Ereignissen der Vergangenheit, deren Erfüllung generell zum Abfluss von wirtschaftlichen Ressourcen führt. Ein verpflichtendes Ereignis basiert auf einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung, aufgrund derer der Bilanzierende keine Alternative mehr hat, sich seiner Verpflichtung zu entziehen. IAS 37.10 definiert eine rechtliche Verpflichtung („legal obligation“) als Verpflichtung, die sich entweder aus Vertrag, Gesetz, oder einer sonstigen unmittelbaren Auswirkung eines Gesetzes ableiten lässt. Eine faktische Verpflichtung („constructive obligation“) hingegen wird durch eine Aktivität des Unternehmens hervorgerufen, wenn der Bilanzierende durch öffentlich angekündigte Maßnahmen oder spezielle Äußerungen anderer Parteien gegenüber die Übernahme einer Verpflichtung angekündigt hat und bei der jeweils an-

²⁶² Vgl. *Bohl* (2006), § 28, Rz. 71.

²⁶³ Vgl. IFRS 5.31.

²⁶⁴ Vgl. *Bohl* (2006), § 28, Rz. 72.

²⁶⁵ Vgl. *Bohl* (2006), § 28, Rz. 97.

²⁶⁶ Vgl. *Pejic / Meißel* (1998), S. 2231.

²⁶⁷ Vgl. IAS 37.10.

deren Partei dadurch eine Erwartungshaltung geweckt hat, dass er diesen Verpflichtungen auch tatsächlich nachkommen wird.²⁶⁸

Das wesentlichste Unterscheidungsmerkmal zwischen Rückstellungen und anderen Verpflichtungsarten ist der Unsicherheitsgrad hinsichtlich Grund, Höhe und Eintrittszeitpunkt eines verpflichtenden Sachverhalts. Bei den Schulden ist der Grad der Unsicherheit meist sehr gering bzw. nicht vorhanden, Eventualschulden weisen dahingegen einen höheren Grad an Unsicherheit als Rückstellungen auf.²⁶⁹

4.3 Ansatz von Restrukturierungsverpflichtungen

4.3.1 Allgemeine Ansatzvoraussetzungen für Rückstellungen

4.3.1.1 Überblick

IAS 37.14 nennt für den Bilanzansatz von Rückstellungen die folgenden Voraussetzungen:

- Bestehen einer gegenwärtigen Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) aufgrund eines vergangenen Ereignisses,
- Vorhandensein eines wahrscheinlichen Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen,
- Möglichkeit der verlässlichen Schätzung der Höhe der Verpflichtung.

Diese Bedingungen müssen kumulativ erfüllt sein – nur dann ist ein Bilanzansatz vorzunehmen.

Grundsätzlich ist die wirtschaftliche der rechtlichen Betrachtungsweise bei der Beurteilung, ob eine Schuld angesetzt wird, vorzuziehen. Dies zwingt den Bilanzierenden dazu, vor der Passivierung einer Verbindlichkeit deren wirtschaftliche Auswirkungen auf das Unternehmen zu prüfen, unabhängig von etwaigen vertraglichen Inhalten. Belasten die Auswirkungen sein Unternehmen, sind die Verbindlichkeiten in der Bilanz anzusetzen.²⁷⁰

²⁶⁸ Vgl. IAS 37.10.

²⁶⁹ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 8.

²⁷⁰ Vgl. *Reinhart* (1998), S. 2514.

Die Voraussetzungen, die zu einer Passivierung bzw. Nichtpassivierung der Schuld geführt haben, sind an jedem Bilanzstichtag zu prüfen und ggf. anzupassen.²⁷¹

Ob es zu einem Ansatz einer Rückstellung in der Bilanz oder nur zur Angabe einer Eventualschuld im Anhang kommt, soll nachfolgende Darstellung veranschaulichen:

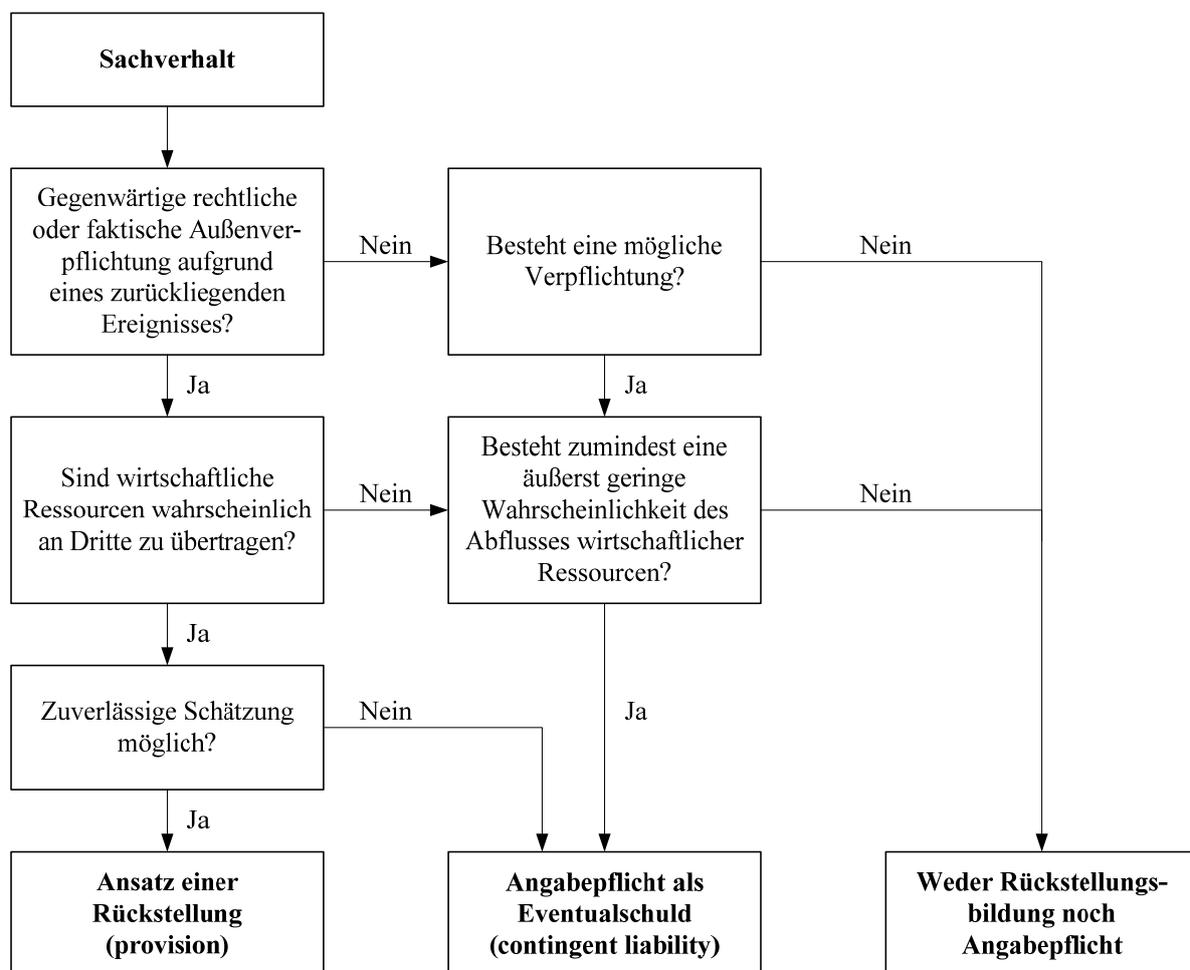


Abbildung 7: Klassifizierung von Sachverhalten als Rückstellungen oder Eventualschulden

(Quelle: Baetge / Kirsch / Thiele (2003), S. 408)

Im Folgenden werden die drei Grundvoraussetzungen zum Ansatz einer Rückstellung nach IFRS einer näheren Betrachtung unterzogen sowie spezielle Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsverpflichtungen näher behandelt.

²⁷¹ Vgl. Bieg (2006), S. 216.

4.3.1.2 Bestehen einer Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses

Das erste für den Bilanzansatz einer Rückstellung nach IFRS zu erfüllende Kriterium ist das Bestehen einer rechtlichen oder faktischen Verpflichtung, die auf einem vergangenen Ereignis begründet ist.²⁷²

Ein verpflichtendes Ereignis der Vergangenheit, das zu einer Verpflichtung führt, wird als solches bezeichnet, wenn der Bilanzierende aufgrund dessen keine realistische Alternative zur Erfüllung seiner Verpflichtung hat. Das Kriterium der Unentziehbarkeit bedeutet, dass, erfüllt der Bilanzierende seine Leistungsverpflichtung nicht, würden sein Ruf, seine Marke und dadurch auch seine zukünftigen Umsätze und Gewinne Schaden erleiden.²⁷³ Die in der Vergangenheit begründete Verpflichtung darf somit nicht durch zukünftiges Handeln umgangen werden können.²⁷⁴ Das ist dann der Fall, wenn die Erfüllung der Verpflichtung rechtlich durchgesetzt werden kann, oder wenn bei der anderen Partei die berechtigte Erwartung zur Verpflichtungserfüllung geweckt wurde.²⁷⁵

In vereinzelt Fällen ist nicht eindeutig klar, ob eine gegenwärtige Verpflichtung auch tatsächlich existiert. Dabei führt ein vergangenes Ereignis dann zu einer Verpflichtung, wenn unter Berücksichtigung aller vorliegenden Hinweise mehr dafür als dagegen („more likely than not“) sprechen.²⁷⁶ Die Definition von „more likely than not“ lässt sich lt. h.M. mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von höher 50 % quantifizieren, wobei sich die Berechnung bzw. Festsetzung eines Prozentwerts in diesem Zusammenhang oftmals als sehr schwierig erweisen wird und daher entsprechende Ansatzspielräume offen lässt.²⁷⁷ IAS 37 gibt keine Grenzwerte zur Beurteilung des Wahrscheinlichkeitskriteriums an. Entscheidend für die Wahrscheinlichkeitsbeurteilung ist auf jeden Fall nicht die Anzahl der Gründe, sondern deren Inhalt.²⁷⁸

IAS 37 betont in einigen Paragraphen (z.B. 37.10 und 37.17) immer wieder die Verpflichtung gegenüber einer „anderen Partei“. Daraus kann der Rückschluss erfolgen, dass IAS 37 keine

²⁷² Vgl. IAS 37.14, lit. a.

²⁷³ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 45; *Förschle / Holland / Kroner* (2003), S. 120; *Lüdenbach / Hoffmann* (2005), S. 2345.

²⁷⁴ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2478.

²⁷⁵ Vgl. IAS 37.17.

²⁷⁶ Vgl. IAS 37.15.

²⁷⁷ Vgl. *Bieg* (2006), S. 219; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 25; *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 21, Rz. 32.

²⁷⁸ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 25.

Bildung von Aufwandsrückstellungen im Sinne des § 198 UGB bzw. § 249 HGB als reine Innenverpflichtung zulässt, da es an der Verpflichtung gegenüber einem Dritten fehlen würde.²⁷⁹ IFRS sieht damit nur den statischen Bilanzansatz von Rückstellungen vor.²⁸⁰ Im Fall von Restrukturierungsrückstellungen gibt es diesbezüglich Ausnahmen²⁸¹, die in Kapitel 4.3.2 erläutert und betrachtet werden. Die „andere Partei“ muss allerdings nicht näher identifiziert sein, sondern es kann sich dabei auch um die Öffentlichkeit handeln. In IAS 37.18 – 20 wird darauf hingewiesen, dass sich der Jahresabschluss nicht mit der künftigen Unternehmenssituation befasst und daher keine Aufwendungen für die zukünftige Geschäftstätigkeit erfasst werden dürfen, sondern nur jene, die auf einem vergangenen Ereignis begründet werden. Aus diesen Regelungen des IASB lässt sich der Grundsatz der wirtschaftlichen Verursachung ableiten, indem dem „matching principle“ folgend, die Aufwendungen sachlich und zeitlich den Erträgen zugeordnet werden. Aufwendungen, die zur Erzielung künftiger Erträge bestimmt sind, dürfen daher nicht rückgestellt werden. Für zukünftige Aufwendungen, die Erträgen aus der Vergangenheit zuzurechnen sind, besteht dahingegen ein Passivierungsgebot.²⁸²

Diese Vorschriften verdeutlichen, dass eine Beschlussfassung des Managements zur Restrukturierung nicht für einen Bilanzansatz einer Rückstellung ausreicht. Vielmehr muss eine entsprechende Erwartungshaltung geweckt worden sein, dass diese Maßnahmen auch tatsächlich durchgeführt werden.²⁸³ Darüber hinaus ist es erforderlich, dass die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen so bald wie möglich beginnen und innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens zu einem Abschluss kommen.²⁸⁴ Damit soll dem Bilanzierenden die Möglichkeit genommen werden, die angekündigten Maßnahmen zurückzunehmen bzw. wesentlich zu verändern.²⁸⁵

4.3.1.3 Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen

Als zweites Ansatzkriterium für Rückstellungen nennt IFRS die Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen. In IAS 37 wird als „wahrscheinlich“

²⁷⁹ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 409.

²⁸⁰ Vgl. *Kirchhof* (2005), S. 591.

²⁸¹ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 34.

²⁸² Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2478; *Förschle / Holland / Kroner* (2003), S. 120.

²⁸³ Vgl. IAS 37.20; *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 47; *Lüdenbach / Hoffmann* (2005), S. 2344.

²⁸⁴ Vgl. IAS 37.74.

²⁸⁵ Vgl. *Reinhart* (1998), S. 2517.

(„probable“) angesehen, wenn mehr Gründe dafür als dagegen sprechen („more likely than not“).²⁸⁶

Auch hier wird der Wortlaut „more likely than not“ mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 Prozent quantifiziert. Dadurch setzt das IASB die Ansatzschwelle deutlich unter jener von US-GAAP. Damit soll offensichtlich verhindert werden, dass für das bilanzierende Unternehmen potentiell gefährliche Verpflichtungen nicht zum Bilanzansatz gelangen. Generell liegt hier, wie auch bei den Regelungen nach US-GAAP, ein großer Ermessensspielraum für den Bilanzierenden, da sich die Quantifizierung der Wahrscheinlichkeit in den meisten Fällen nicht nachprüfen lässt.²⁸⁷ Es besteht insbesondere die Gefahr, dass Risiken, für die eine gewisse positive Eintrittswahrscheinlichkeit vorliegt, vom Bilanzierenden als „unwahrscheinlich“ argumentiert werden, um eine Offenlegung im Jahresabschluss und die damit verbundenen Auswirkungen zu vermeiden.²⁸⁸

Für einen wahrscheinlichen Ressourcenabfluss ist es dennoch nicht unbedingt erforderlich, dass der Begünstigte über seinen Anspruch tatsächlich Kenntnis hat. Es ist daher ausreichend, wenn der Gläubiger die Möglichkeit der Kenntnisnahme besitzt und seinen Anspruch wahrscheinlich durchsetzen wird.²⁸⁹

Falls der Nichteintritt der Verpflichtung wahrscheinlicher ist als der Eintritt, so ist eine Eventualschuld („contingent liability“) im Anhang des Jahresabschlusses anzuführen.²⁹⁰ Ist der Eintritt der Verpflichtung eher unwahrscheinlich („remote“), so entfallen etwaige Offenlegungsverpflichtungen.²⁹¹ Durch die Formulierungen in IAS 37.15 („probable“) und in IAS 37.86 („remote“) nimmt das IASB eine Zweiteilung des Wahrscheinlichkeitsbegriffs vor.²⁹² Streng genommen setzt IAS 37 ein doppeltes Wahrscheinlichkeitskriterium für den Ansatz von Rückstellungen voraus, denn sowohl das Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung

²⁸⁶ Vgl. IAS 37.23.

²⁸⁷ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2479; *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 48.

²⁸⁸ Vgl. *Kirsch* (2003), S. 1115.

²⁸⁹ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 43.

²⁹⁰ Vgl. IAS 37.23.

²⁹¹ Vgl. IAS 37.86.

²⁹² Vgl. *Schiller* (2004), S. 126.

als auch der Abfluss von Ressourcen zu Lasten des Bilanzierenden muss wahrscheinlich sein.²⁹³

4.3.1.4 Möglichkeit der zuverlässigen Schätzung der Höhe der Verpflichtung

Als drittes Ansatzkriterium für den Ansatz von Rückstellungen nennt IAS 37.14 lit. c die verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung. Anders als in der österreichischen oder deutschen Rechnungslegung stellt die Schätzbarkeit der Höhe der Verpflichtung ein Ansatz- und kein Bewertungskriterium dar. Es besteht allerdings eine enge Verbindung zwischen der Schätzbarkeit der Verpflichtungshöhe und der eigentlichen Bewertung, sodass eine strikte Trennung von Ansatz und Bewertung hier nur begrenzt möglich ist.²⁹⁴

Der IASB weist selbst darauf hin, dass der Wert des Bilanzpostens der Rückstellungen in einem höheren Maße unsicher ist als andere. Daher ist eine verlässliche Schätzung bereits dann erfüllt, wenn sich zumindest ein gewisses Spektrum möglicher Ergebnisse bestimmen lässt. Nur in äußerst seltenen Fällen kommt es demzufolge zu einer Nichtpassivierung einer Verpflichtung, sondern stattdessen zu einer Angabe als Eventualschuld im Anhang.²⁹⁵ Die Fähigkeit des Managements, verlässliche Schätzungen im Fall der Rückstellungsbildung durchzuführen, wird vom IASB überraschend sehr positiv eingeschätzt.²⁹⁶ Ebenso erfolgt der Hinweis, dass Schätzungen in diesem Zusammenhang die Aussagekraft und Verlässlichkeit des Jahresabschlusses grundsätzlich nicht angreifen. Das IASB misst dem Unterschied bzw. der Grenze zwischen passivierungspflichtigen und passivierungsfähigen Posten des Jahresabschlusses keine extrem hohe Bedeutung zu, da die Informationsfunktion durch eine Angabe in den Notes ähnlich gut erfüllt wird wie durch einen Bilanzansatz auf der Passivseite.²⁹⁷

Zusammenfassend können die besprochenen Ansatzkriterien zur Rückstellungsbildung und ihre Auswirkung auf den Jahresabschluss in folgender Tabelle überblicksmäßig dargestellt werden:

²⁹³ Vgl. *Pellens* (2001), S. 478.

²⁹⁴ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 44.

²⁹⁵ Vgl. IAS 37.25 – 26.

²⁹⁶ Vgl. *Moxter* (1999), S. 520.

²⁹⁷ Vgl. *Moxter* (1999), S. 521.

Wahrscheinlichkeit für Existenz der gegenwärtigen unsicheren Verpflichtung	Wahrscheinlichkeit für Ressourcenabfluss zur Erfüllung dieser Verpflichtung	Möglichkeit verlässlicher Bewertung	Ansatz als Rückstellung	Angabe als Eventualschuld
> 50 %	> 50 %	Ja	Ja	Nein
> 50 %	> 50 %	Nein	Nein	Ja
≤ 50 %	> 50 %	Ja	Nein	Ja
≤ 50 %	> 50 %	Nein	Nein	Nein
> 50 %	≤ 50 %	Ja/Nein	Nein	Nein
≤ 50 %	≤ 50 %	Ja/Nein	Nein	Nein

Abbildung 8: Kriterien für den Ansatz von Rückstellungen und die Angabe von Eventualschulden

(Quelle: *Ballwieser* (2006), S. 76)

4.3.2 Besondere Ansatzvoraussetzungen für Restrukturierungsverpflichtungen

4.3.2.1 Restrukturierungsmaßnahmen nach IAS 37

Eine Rückstellung für Restrukturierungsverpflichtungen wird grundsätzlich nur dann angesetzt, wenn die allgemeinen Voraussetzungen zur Passivierung von Rückstellungen lt. IAS 37.14 kumulativ vorliegen.²⁹⁸ Die Sonderbestimmungen in IAS 37.72 – 83 geben ferner an, wie die allgemeinen Voraussetzungen auf Restrukturierungsfälle im Speziellen anzuwenden sind. Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht dann, wenn ein Unternehmen:²⁹⁹

- einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan mit den folgenden Mindestangaben hat:
 - der betroffene Geschäftsbereich bzw. Teilbereich,
 - die wichtigsten betroffenen Standorte,
 - Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Dienstverhältnisses eine Abfindung erhalten,
 - die entstehenden Ausgaben,
 - der Umsetzungszeitpunkt des Restrukturierungsplans;
- bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen auch tatsächlich durchgeführt werden, sei es durch den

²⁹⁸ Vgl. IAS 37. 71.

²⁹⁹ Vgl. IAS 37. 72.

Beginn der Restrukturierung oder die Ankündigung der wesentlichen Bestandteile der Maßnahmen.

Der Restrukturierungsplan muss in Schriftform vorliegen.³⁰⁰

Handelt es sich bei den betroffenen freizusetzenden Mitarbeitern um Arbeitnehmer des Unternehmens, das die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen durchführen wird, so werden diese im Restrukturierungsfall, um einen Rückstellungsansatz in der Bilanz zu begründen, als Gläubiger des Unternehmens angesehen, obwohl diese in aller Regel kein Interesse an der Durchführung der Restrukturierungspläne haben werden, dh. im Gegensatz zu anderen Gläubigern fehlt es dieser Gruppe am Vollstreckungsinteresse.³⁰¹ In diesem Fall ist durch die Information der Betroffenen eine Unentziehbarkeit des Unternehmens nicht unbedingt gegeben. Entschließt das Unternehmen die Restrukturierung doch nicht durchzuführen und entfällt somit eine Entlassung der Arbeitnehmer, wird vermutlich kein Arbeitnehmer die Entlassung einklagen wollen.³⁰²

Wie bei Durchsicht der oben angeführten Mindestangaben des Restrukturierungsplans sofort ins Auge fällt, eröffnet sich hier ein immenser Gestaltungsspielraum für das Management des bilanzierenden Unternehmens. Durch das Auslassen erforderlicher Mindestangaben bzw. das Fehlen des erforderlichen Detaillierungsgrads, kann die Rückstellungsbildung willkürlich verzögert werden.³⁰³ Das IASB gibt keine weiteren Regelungen vor, wie detailliert der Plan bezüglich der Ausführungen über die Einzelkosten oder des Umfangs der zu entlassenden Mitarbeiter sein muss. Auch an dieser Stelle entsteht ein weiterer Interpretationsspielraum für das Management.³⁰⁴

Um die weitere Voraussetzung für eine faktische Verpflichtung zu erfüllen, müssen die geplanten Restrukturierungsmaßnahmen zum frühest möglichen Zeitpunkt beginnen und in einem Zeitrahmen stattfinden, der Planänderungen wahrscheinlich nicht zulässt.³⁰⁵ Im Allge-

³⁰⁰ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 147.

³⁰¹ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2005), S. 2345; *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 21, Rz. 26.

³⁰² Vgl. *Kayser* (2002), S. 253.

³⁰³ Vgl. *Schiller* (2004), S. 131.

³⁰⁴ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 21, Rz. 73.

³⁰⁵ Vgl. IAS 37.74.

meinen wird dabei davon auszugehen sein, dass eine Umsetzung der Maßnahmen innerhalb der folgenden zwölf Monate als angemessen zu betrachten ist.³⁰⁶ Als Beispiele für substanzielle Hinweise, die auf den Beginn einer Restrukturierung schließen lassen, nennt IAS 37.73 die Demontage einer Anlage, den Verkauf von Vermögenswerten oder die öffentliche Ankündigung der Hauptpunkte des Plans, sofern diese ausreichend detailliert sind, um die notwendige Erwartungshaltung hervorzurufen. Fraglich bleibt in diesem Zusammenhang jedoch, ob dadurch tatsächlich die geforderte Erwartungshaltung bei den Beteiligten geweckt wird.³⁰⁷ Für Hebestreit/Dörges ist es nicht erforderlich, dass der Plan jedem einzelnen Betroffenen persönlich mitgeteilt wurde. Vielmehr ist es ausreichend, dem Betroffenen die Möglichkeit zu bieten, sich zu informieren, z.B. auf dem Weg einer Mitarbeiterzeitung, die Einstellung in das Intranet oder Mitteilungen an Kunden und Lieferanten.³⁰⁸ Im Fall der Freisetzung von Mitarbeitern ist bereits die Information der Arbeitnehmervertreter ausreichend. Soweit der Restrukturierungsplan der Genehmigung eines Gremiums bedarf dem Arbeitnehmervertreter angehören oder die Zustimmung des Betriebsrats erforderlich ist, gilt die faktische Verpflichtung als entstanden, sobald diese den Plänen des Managements zustimmen.³⁰⁹

Alleine die Beschlussfassung des Managements zur Restrukturierung reicht für den Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung nicht aus. Ferner muss bereits vor dem Bilanzstichtag

- mit der Umsetzung bereits begonnen worden sein, oder
- die Hauptinhalte der Restrukturierungsmaßnahmen den betroffenen Parteien ausreichend detailliert mitgeteilt worden sein, sodass eine entsprechende Erwartung zur Durchführung der Maßnahmen geweckt wurde.³¹⁰

Erfolgt die Beschlussfassung oder die Veröffentlichung bzw. der Beginn der Umsetzung der Restrukturierungsmaßnahmen erst nach dem Bilanzstichtag, so ist eine Angabe gemäß IAS 10 („Events after the Balance Sheet Date“) erforderlich, sofern die Restrukturierung von wesentlichem Umfang ist.³¹¹ Dies ist dann der Fall, wenn eine Unterlassung der Offenlegung die

³⁰⁶ Vgl. *Hachmeister* (2006), S. 159.

³⁰⁷ Vgl. *Coenenberg* (2005), S. 420.

³⁰⁸ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 151.

³⁰⁹ Vgl. IAS 37.76.

³¹⁰ Vgl. IAS 37.75.

³¹¹ Vgl. IAS 37.75.

Möglichkeit des Bilanzlesers einer Bewertung der im Jahresabschluss enthaltenen Informationen einschränken würde.³¹²

Kommt es im Zuge der Restrukturierung zu einem Verkauf eines Geschäftsbereichs bzw. eines Teilbereichs, dann wird eine entsprechende Verpflichtung erst dann erfasst, wenn der Bilanzierende den Verkauf verbindlich abgeschlossen hat, dh. ein bindender Verkaufsvertrag existiert.³¹³ Ist dies nicht der Fall, besteht für das bilanzierende Unternehmen noch immer die Möglichkeit, vom Verkauf des Bereichs abzusehen.³¹⁴ Im Fall der Stilllegung eines Geschäftsbereichs erfolgt die Erfassung sobald dafür ein formal ausgearbeiteter und genehmigter Plan existiert und die Einstellung der Geschäftseinheit öffentlich bekannt gemacht wurde.³¹⁵

Entgegen der grundsätzlichen Regelung betreffend Rückstellungen des IAS 37 können im Fall von Restrukturierungsmaßnahmen auch eigentliche Aufwandsrückstellungen zum Ansatz kommen.³¹⁶ In den bereits oben genannten Voraussetzungen des IAS 37.72 wird für eine wirtschaftliche Innenverpflichtung eine Verpflichtung gegenüber Dritten fingiert, sodass der Ansatz einer in IFRS generell unzulässigen Aufwandsrückstellung möglich wird.³¹⁷ Der Rückstellungsansatz für Umschulungsaufwendungen, Umsetzung von Mitarbeitern, Marketing oder Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze wird gleichzeitig aber ausdrücklich ausgeschlossen.³¹⁸

4.3.2.2 Belastende Verträge („onerous contracts“) nach IAS 37

Obwohl IAS 37.19 die Bildung von Rückstellungen für die künftige Geschäftstätigkeit ausschließt, schreibt IAS 37.66 die Bildung von Rückstellungen für drohende Verluste aus belastenden bzw. nachteiligen Verträgen („onerous contracts“) explizit vor. Diese Rückstellungsart ähnelt deutlich jener der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gemäß § 198 UGB bzw. § 249 HGB. Die entsprechenden Regelungen finden sich in IAS 37.66. – 69. Besteht dennoch die Möglichkeit, das Vertragsverhältnis ohne dafür entstehende

³¹² Vgl. *Reinhart* (1998), S. 2517.

³¹³ Vgl. IAS 37.78.

³¹⁴ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2480.

³¹⁵ Vgl. *Böcking / Dietz / Kiefer* (2001), S. 376.

³¹⁶ Vgl. *Böcking / Dietz / Kiefer* (2001), S. 380.

³¹⁷ Vgl. *Psarski* (2004), S. 106.

³¹⁸ Vgl. IAS 37.81.

Kosten zu kündigen, darf keine Rückstellung in diesem Sinne angesetzt werden.³¹⁹ Daraus folgt, dass es im Rahmen von Restrukturierungsmaßnahmen auch immer zu überprüfen gilt, ob sich Verträge zu belastenden Verträgen verändern. IAS 37.69 weist ausdrücklich darauf hin, dass vor jeder derartigen Rückstellungsbildung zu prüfen ist, ob ein Wertminderungsaufwand des betroffenen Vermögensgegenstands eventuell als außerplanmäßige Abschreibung lt. IAS 36 (“Impairment of Assets”) zu erfassen ist.

IAS 37.68 definiert einen belastenden Vertrag als Vertrag, *“in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits expected to be received under it.”* Die unvermeidbaren Kosten („unavoidable costs“) werden als die niedrigeren der Nettokosten der Vertragserfüllung und der Kosten der Vertragsauflösung definiert. Das sind entweder die Erfüllungskosten des Vertrags oder etwaige aus der Nichterfüllung resultierende Strafgebühren oder Entschädigungszahlungen.³²⁰

Im Fall von Restrukturierungen wird es sich bei nachteiligen Verträgen in nahezu allen Fällen um Dauerschuldverhältnisse, wie z.B. vorzeitig aufgelöste Miet- oder Pachtverträge handeln.

4.3.2.3 Leistungen an Arbeitnehmer nach IAS 19

Neben IAS 37 sind für Restrukturierungsverpflichtungen auch die Regelungen des IAS 19 („Employee Benefits“) in Bezug auf restrukturierungsbedingte Abfindungszahlungen maßgeblich.

Lt. IAS 19.7 resultieren Leistungen, die aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses zu zahlen sind, aus der Tatsache, dass entweder:

- ein Unternehmen die Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses eines Arbeitnehmers vor dem regulären Pensionierungszeitpunkt beschlossen hat, oder
- ein Arbeitnehmer im Austausch für diese Leistungen freiwillig seiner Freisetzung zugestimmt hat.

³¹⁹ Vgl. IAS 37.67.

³²⁰ Vgl. IAS 37.68.

IAS 19.133 legt der Erfassung von Leistungen aus Anlass der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses das Vorliegen einer nachweislichen Verpflichtung des Bilanzierenden, das Arbeitsverhältnis zu kündigen oder Leistungen anlässlich einer Aufforderung zur Kündigung seitens der Arbeitnehmer erbringen zu müssen, zu Grunde. Man spricht hier von einer nachweislichen Verpflichtung, wenn das Unternehmen keine Möglichkeit hat, sich dieser Verpflichtung zu entziehen. Dies ist dann der Fall, wenn das Unternehmen zusätzlich zu den Angaben des Restrukturierungsplans noch eine Aufgliederung der an die Arbeitnehmer zu erbringenden Leistungen des Unternehmens nach Arbeitsplatzkategorie oder Funktion ausgearbeitet hat.³²¹ Im Gegensatz zu IAS 37 nennt IAS 19.134 die Ankündigung des Plans bzw. den Beginn der Umsetzung nicht als Voraussetzung für einen Bilanzansatz. Es kann jedoch lt. Hebestreit/Dögers davon ausgegangen werden, dass das Unternehmen nur dann keine realistische Alternative zur Erfüllung des Plans hat, wenn eine Ankündigung bzw. der Beginn der Umsetzung erfolgt ist.³²² Nach strenger Auslegung kommt eine Rückstellungsbildung nach IAS 19 jedoch nur dann in Betracht, wenn eine rechtliche Einigung zwischen dem Unternehmen und den jeweiligen Arbeitnehmervertretern über einen Sozialplan bereits stattgefunden hat.³²³

4.4 Bewertung von Restrukturierungsverpflichtungen

4.4.1 Anfangsbewertung

4.4.1.1 Einzubeziehende Kosten

Die für Restrukturierungsverpflichtungen gebildeten Rückstellungen dürfen nur jene Aufwendungen enthalten, die in direktem Zusammenhang mit der Restrukturierung stehen, dh.³²⁴

- die direkt im Zuge der Restrukturierung entstehen und
- nicht durch die laufenden Tätigkeiten des Unternehmens anfallen.

Als Beispiele für rückstellungsfähige Aufwendungen in Zuge von Restrukturierungsmaßnahmen wären zu nennen:³²⁵

³²¹ Vgl. IAS 19.134 lit. b.

³²² Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 126.

³²³ Vgl. *Kayser* (2002), S. 252.

³²⁴ Vgl. IAS 37.80.

³²⁵ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2130; *Förschle / Holland / Kroner* (2003), S. 122.

- Aufwendungen für die Abfindung von Arbeitnehmern, soweit sie den in IAS 19 genannten Voraussetzungen entsprechen,
- Gehälter für Mitarbeiter, die mit der Umsetzung der Restrukturierungsmaßnahmen beauftragt sind,
- Kosten für die Beendigung von Miet-, Pacht- oder Leasingverträgen,
- Ausgaben für den Abbruch von Anlagen- oder Fabrikationseinrichtungen.

IAS 37.81 nennt ausdrücklich einige Beispiele für Kosten, die nicht in die Restrukturierungsrückstellung einfließen dürfen, da sie im Zuge der weiteren künftigen Geschäftstätigkeit entstehen:

- Kosten für die Umschulung oder Versetzung weiterbeschäftigter Mitarbeiter,
- Marketingaufwendungen,
- Investitionskosten in neue Systeme und Vertriebsnetze.

Auch im UGB bzw. HGB rechtfertigen diese Aufwendungen keinen Ansatz einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten. Es ist aber ggf. im Einzelfall zu überprüfen, ob ein Ansatz als Aufwandsrückstellung gerechtfertigt wäre.³²⁶

Ebenso werden die bis zum Tag der Restrukturierung entstehenden feststellbaren künftigen betriebliche Verluste nicht als Rückstellung erfasst, sofern sie nicht im Zusammenhang mit einem belastenden Vertrag lt. Kapitel 4.3.2.2 stehen.³²⁷ Ferner sind Erträge, die aus dem Abgang von Vermögenswerten entstehen, nicht in der Restrukturierungsrückstellung zu berücksichtigen – auch dann nicht, wenn der Verkauf Teil der Restrukturierungsmaßnahme war.³²⁸

4.4.1.2 Bestmögliche Schätzung

Der als Rückstellung angesetzte Betrag soll die bestmögliche Schätzung („best estimate“), die am Bilanzstichtag für die gegenwärtige Verpflichtung möglich ist, darstellen.³²⁹ Die bestmögliche Schätzung entspricht gemäß IAS 37.37 jenem Betrag, den das Unternehmen bei ver-

³²⁶ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2130.

³²⁷ Vgl. IAS 37.82.

³²⁸ Vgl. IAS 37.83.

³²⁹ Vgl. IAS 37.36.

nünftiger Betrachtung zur Erfüllung der Verpflichtung zum Bilanzstichtag bzw. zur Übertragung an einen Dritten zu diesem Zeitpunkt zahlen müsste. Die Schätzung der anzusetzenden Beträge obliegt dem Management des Unternehmens, das ggf. Erfahrungswerte aus ähnlichen Transaktionen, Einschätzungen von Experten oder unabhängige Sachverständigengutachten mit in die Bewertung einzubeziehen hat. Die zu Grunde liegenden substanziellen Hinweise umfassen auch alle werterhellenden Tatsachen, Ereignisse und Informationen.³³⁰ Lt. Moxter können die vom Management durchgeführten Schätzungen, obwohl diesen immer besonderes Gewicht beigemessen werden sollte, da die Kenntnis über das Unternehmen beim Management sehr hoch ist, in wichtigen Fällen durchaus der Korrektur durch die „vernünftige kaufmännische Beurteilung“ bedürfen.³³¹

IAS 37 verweist einerseits auf die Festsetzung des Schätzbetrags durch Gewichtung aller möglichen Ergebnisse mit den dazugehörigen Wahrscheinlichkeiten und der Auswahl des arithmetischen Mittels der vorliegenden Bandbreite. Dieses Verfahren wird als Erwartungswertmethode bezeichnet und kommt dann zur Anwendung, wenn der Bewertung eine große Anzahl von Positionen zu Grunde liegt.³³² Im Fall von Restrukturierungsverpflichtungen wird es sich jedoch eher um zu bewertende Einzelpositionen handeln. Dabei wird andererseits das jeweils wahrscheinlichste Ergebnis die bestmögliche Schätzung darstellen. Statistisch gesehen handelt es sich in den meisten Fällen um den häufigsten Wert einer Häufigkeitsverteilung.³³³ Aber auch in diesem Fall soll das Unternehmen auch andere mögliche Ergebnisse nicht außer Acht lassen und den Schätzbetrag ggf. mittels eines subjektiven Zu- oder Abschlags anpassen.³³⁴ Die genaue Ermittlung dieses Auf- oder Abschlags ist im Normensystem des IASB jedoch nicht näher definiert.³³⁵ Risiken und Unsicherheiten sind bei der bestmöglichen Schätzung zu berücksichtigen.³³⁶ IAS 37.43 weist darauf hin, dass unter unsicheren Umständen Vorsicht bei der Bestimmung des bestmöglichen Schätzbetrags geboten ist, damit Erträge bzw. Vermögenswerte nicht überbewertet und Aufwendungen bzw. Schulden nicht unterbewertet werden. Ferner macht das IASB darauf aufmerksam, dass das Faktum der Unsicherheit bzw. die doppelte Erfassung des Risikos nicht zum Ansatz übermäßig hoher Rückstellungen

³³⁰ Vgl. IAS 37.38; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 50.

³³¹ Vgl. *Moxter* (1999), S. 523.

³³² Vgl. IAS 37.39.

³³³ Vgl. *Kirchhof* (2005), S. 595.

³³⁴ Vgl. IAS 37.40; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 53.

³³⁵ Vgl. *Kirchhof* (2005), S. 595.

³³⁶ Vgl. IAS 37.42.

oder Schulden verleiten soll. Es wird damit aber nicht zum Ausdruck gebracht, dass der Bilanzierende ein besonderes Gewicht auf die Wahrung des Vorsichtsprinzips legen muss.³³⁷ Der Unsicherheitsfaktor soll vielmehr durch entsprechende Erläuterungen als durch ein allgemeines Vorsichtsprinzip berücksichtigt werden.³³⁸ Daraus kann abgeleitet werden, dass die bestmögliche Schätzung neutrale aber keine vorsichtigen Annahmen beinhaltet.³³⁹

Die Bewertung der Rückstellung muss vor Steuern erfolgen. Die damit verbundenen steuerlichen Konsequenzen werden in IAS 12 („Income Taxes“) behandelt³⁴⁰ und im Rahmen dieser Arbeit nicht weiter erörtert.

Künftige Ereignisse, die die Höhe der Rückstellung beeinflussen können, sind in die bestmögliche Schätzung einzubeziehen, soweit mit objektiv ausreichender Sicherheit mit ihrem Eintritt zu rechnen ist.³⁴¹

Als Beispiel sei hier der Fall der Bewertung von Abfindungsverpflichtungen angeführt. Dabei sind die Vorschriften des IAS 37.40 über die Bewertung von Einzelverpflichtungen anzuwenden, wobei der wahrscheinlichste Wert zum Bilanzansatz kommt. Die Höhe der Abfindungszahlungen wird dabei meist zwischen Geschäftsleitung und Betriebsrat ausverhandelt bzw. mittels geeigneter Formeln, die personenspezifische Faktoren wie Gehalt, Alter, Dauer des Beschäftigungsverhältnisses berücksichtigen.³⁴²

Eine Ausnahme bei der Bewertung bilden wie nach den Regelungen des UGB bzw. HGB die Drohverlustrückstellungen hier die belastenden Verträge. Hier wird nur eine Saldogröße rückgestellt, dh. künftige Aufwendungen und Erträge werden saldiert. Dabei werden entweder die sog. Erfüllungskosten mit einbezogen oder jene Kosten, die für die vorzeitige Beendigung des Vertrags anfallen. Wie bereits in Kapitel 4.3.2.2 erwähnt, ist im ersten Schritt bei den be-

³³⁷ Vgl. *Moxter* (1999), S. 523.

³³⁸ Vgl. *Moxter* (1999), S. 523.

³³⁹ Vgl. *Baetge / Beermann* (1998), S. 162.

³⁴⁰ Vgl. IAS 37.41.

³⁴¹ Vgl. IAS 37.48.

³⁴² Vgl. *Kirchhof* (2005), S. 596.

troffenen Vermögensgegenständen eine Erfassung der Wertminderung nach den Regelungen des IAS 36 zu überprüfen.³⁴³

Ähnlich wie nach UGB bzw. HGB bleiben auch hier erhebliche bilanzpolitische Spielräume bei der Bewertung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen offen, obwohl die Bewertungsvorschriften des IAS 37 enger gefasst sind als jene des HGB. Dennoch legt sich das IASB weder bei der Bemessung der Höhe der Risikozuschlags, noch bei der genaueren Definition des wahrscheinlichsten Werts fest.³⁴⁴

4.4.2 Abzinsung

IAS 37.45 bestimmt, dass bei einer wesentlichen Wirkung des Zinseffekts (Differenzbetrag zwischen dem Barwert und dem Rückzahlungsbetrag³⁴⁵) die Rückstellung in der Höhe des Barwerts der Verpflichtung anzusetzen ist. Es ist dabei nicht wesentlich, ob der angesetzte Rückstellungsbetrag einen Zinsanteil enthält oder nicht³⁴⁶, wie dies in der österreichischen und deutschen Rechnungslegung der Fall ist. Auf Grund des Zinseffekts belasten Rückstellungen, deren Mittelabfluss kurz nach dem Bilanzstichtag stattfindet, das Unternehmen mehr als jene, bei denen der Mittelabfluss in derselben Höhe zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.³⁴⁷ Es kann allerdings eine Abzinsung auch bei kurzfristigen Rückstellungen erforderlich sein, wenn es sich dabei um Verpflichtungen mit sehr hohen Beträgen handelt, wie es im Restrukturierungsfall durchaus der Fall sein kann, und hohe Diskontierungszinsfüße anzuwenden sind und die Auswirkungen dadurch wesentlich sind.³⁴⁸ Andererseits kann ggf. eine Abzinsung einer längerfristigen Rückstellung unterbleiben, wenn der damit verbundene Zinseffekt unwesentlich wäre. Als langfristig wird die Rückstellung dann angesehen, wenn die ursprüngliche Laufzeit (nicht die Restlaufzeit) mehr als ein Jahr beträgt.³⁴⁹ IAS 37.45 macht keine Angaben, ab wann ein Zinseffekt als wesentlich zu kategorisieren ist. Es ist aber davon auszugehen,

³⁴³ Vgl. *Kirchhof* (2005), S. 596.

³⁴⁴ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2481.

³⁴⁵ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 68.

³⁴⁶ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 68.

³⁴⁷ Vgl. IAS 37.46.

³⁴⁸ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 412; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 68.

³⁴⁹ Vgl. *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2124; *Bieg* (2006), S. 227.

dass das Kriterium der Wesentlichkeit dann erfüllt ist, wenn der Bilanzposten der Rückstellungen oder das Jahresergebnis wesentlich davon beeinflusst werden.³⁵⁰

Bei der Abzinsung ist ein Zinssatz vor Steuer heranzuziehen, der die aktuellen Markterwartungen betreffend den Zinseffekts und die für die Schuld spezifischen Risiken beinhaltet.³⁵¹ Es wird sich dabei hauptsächlich um jenen Zinssatz handeln, zu dem das Unternehmen aktuell Fremdkapital aufnehmen kann, da dieser Zinssatz die individuellen Finanzierungsrisiken des bilanzierenden Unternehmens am geeignetsten widerspiegelt. Alternativ dazu kann auch der marktübliche Zinssatz für Kredite mit vergleichbarer Laufzeit oder der Zinssatz für risikofreie Anleihen herangezogen werden.³⁵² Dabei ist zu beachten, dass es nicht zu einer doppelten Erfassung des Risikos kommt – einerseits bei der Bewertung und andererseits im Zuge der Abzinsung.³⁵³

Gemäß IAS 37.60 ist die in den Folgejahren durchzuführende Aufzinsung – der Barwert der Mittelabflüsse steigt, da der Erfüllungszeitpunkt näher rückt³⁵⁴ – der Rückstellung erfolgswirksam als Fremdkapitalkosten unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ zu erfassen³⁵⁵ und nicht unter dem ursprünglichen Aufwandsposten der Rückstellungsbildung.³⁵⁶ Analog dazu wird eine Verminderung des Barwerts als Zinsertrag erfasst.³⁵⁷

Lt. Kley führt die Abzinsung von langfristigen Rückstellungen teilweise zu Scheingenaugkeiten. Auch wohldurchdachte Annahmen betreffend des Zinssatzes und des zeitlichen Mittelabflusses führen nicht zu dem Ergebnis, dass aus einer ungewissen eine sichere Verpflichtung wird, deren exakte Höhe der Barwert ist.³⁵⁸

³⁵⁰ Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 68.

³⁵¹ Vgl. IAS 37.47.

³⁵² Vgl. *Bohl* (2006), § 13, Rz. 69.

³⁵³ Vgl. IAS 37.47; *Reinhart* (1998), S. 2518; *Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki* (2002), Sp. 2125; *Coenenberg* (2005), S. 399.

³⁵⁴ Vgl. *Bieg* (2006), S. 227.

³⁵⁵ Vgl. *Born* (2002), S. 140; *Bohl* (2006), § 13, Rz. 70.

³⁵⁶ Vgl. *Baetge / Kirsch / Thiele* (2003), S. 412.

³⁵⁷ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2481.

³⁵⁸ Vgl. *Kley* (2001), S. 2259.

4.4.3 Folgebewertung

Rückstellungen sind an jedem Bilanzstichtag zu überprüfen und ggf. anzupassen bzw. aufzulösen.³⁵⁹ Bei Änderungen der zu Grunde liegenden Annahmen und Schätzungen sowie bei Erlangen neuer Erkenntnisse hat eine Anpassung zu erfolgen um eine bestmögliche Schätzung auch weiterhin zu gewährleisten.³⁶⁰ Wie die erstmalige Erfassung der Rückstellung ist auch eine nachträgliche Anpassung erfolgswirksam im Jahresabschluss zu berücksichtigen. Handelt es sich dabei um eine Berichtigung der Höhe der ursprünglichen Verpflichtung, die der Rückstellung zu Grunde liegt, so ist die Veränderung über das dazugehörige Aufwands- bzw. Ertragskonto zu erfassen. Ist die Änderung allerdings durch die Veränderung des Zinssatzes bzw. durch das Näherkommen des Erfüllungszeitpunkts der abgezinsten Verpflichtung begründet, erfolgt die Anpassung als Zinsaufwand bzw. –ertrag.

4.5 Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen

Die Inanspruchnahme einer Restrukturierungsrückstellung darf nur für jene Verpflichtung erfolgen, für die die Rückstellung ursprünglich gebildet wurde. Eine Umwidmung der Rückstellung für einen anderen Sachverhalt, auch wenn dieser ähnlich ist, ist demnach nicht gestattet.³⁶¹

Wird die Restrukturierungsrückstellung für die Begleichung einer Restrukturierungsverpflichtung in Anspruch genommen, so erfolgt dies erfolgsneutral. Ergibt sich durch die Inanspruchnahme ein Differenzbetrag im Vergleich zur ursprünglich für diesen Sachverhalt gebildeten Verpflichtung, so wird dieser erfolgswirksam als Aufwand bzw. Ertrag aus der Auflösung von Rückstellungen behandelt.³⁶² Dies darf aber nicht, wie nach UGB bzw. HGB üblich, über den Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ bzw. „Sonstige betriebliche Aufwendungen“ erfolgen, sondern es empfiehlt sich lt. Bareis, dafür einen eigens dafür geschaffenen Auffangposten zu verwenden.³⁶³

³⁵⁹ Vgl. IAS 37.59.

³⁶⁰ Vgl. Bohl (2006), § 13, Rz. 72.

³⁶¹ Vgl. IAS 37.61 – 62.

³⁶² Vgl. Bohl (2006), § 13, Rz. 73; Ernsting / von Keitz (1998), S. 2483.

³⁶³ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2133.

Kommt es zu einem Wegfall der Gründe für das Bestehen der Rückstellung so ist diese erfolgswirksam aufzulösen. Der Ertrag ist in jenem Posten des Income Statements auszuweisen, über den die Rückstellung ursprünglich gebildet wurde.³⁶⁴ Liegen neue Erkenntnisse vor, die die Höhe der Rückstellung betreffen und diese verändern, hat die Anpassung ebenso erfolgswirksam zu erfolgen.³⁶⁵

4.6 Ausweis von Restrukturierungsverpflichtungen

4.6.1 Überblick

Grundsätzlich besteht ein Jahresabschluss nach IFRS aus den Komponenten Bilanz („Balance Sheet“), Gewinn- und Verlustrechnung („Income Statement“), Aufstellung der Veränderungen des Eigenkapitals („Statement of Changes in Equity“), Kapitalflussrechnung („Cash Flow Statement“) und Anhang („Notes“).³⁶⁶ Es sei hier anzumerken, dass in der IFRS-Rechnungslegung nicht wie in Österreich oder Deutschland die Bilanz im Mittelpunkt des Interesses eines Jahresabschlusses steht, sondern die Gewinn- und Verlustrechnung.³⁶⁷

Die nachfolgenden Erläuterungen behandeln die Erfassung von Restrukturierungsverpflichtungen in der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie in den Notes, da diese Bestandteile des Jahresabschlusses in diesem Zusammenhang von Bedeutung sind. Weiters erfolgt eine mögliche Darstellung von Restrukturierungsmaßnahmen im Financial Review by Management, der zwar kein zwingender Bestandteil des Jahresabschlusses nach IFRS ist³⁶⁸, jedoch mit dem Lagebericht nach UGB bzw. HGB vergleichbar ist.

4.6.2 Balance Sheet

Lt. IAS 1.68 lit. k müssen Rückstellungen als Passivposten gesondert in der Bilanz ausgewiesen werden. Eine allgemeine Pflicht zu einer weiterführenden Aufgliederung der Rückstellungen besteht nicht, wobei IAS 1.75 lit. d als Beispiel eine Aufgliederung der Rückstellungen in Rückstellungen für Personalaufwand und sonstige Rückstellungen nennt. Eine Reihenfolge, in

³⁶⁴ Vgl. Hassler / Kerschbaumer (2005), S. 144.

³⁶⁵ Vgl. Ballwieser / Coenenberg / v. Wysocki (2002), Sp. 2133; Bohl (2006), § 13, Rz. 74.

³⁶⁶ Vgl. IAS 1.8.

³⁶⁷ Vgl. Groh (1997), S. 207.

³⁶⁸ Vgl. IAS 1.9.

der die einzelnen Posten der Bilanz ausgewiesen werden sollen, schreibt IAS 1 nicht explizit vor.³⁶⁹ Eine Untergliederung der Rückstellungen entsprechend ihrer Restlaufzeit in kurz- und langfristige Verpflichtungen ist im Gegensatz zu den Regelungen nach US-GAAP indes nicht vorgeschrieben.³⁷⁰ Eine weitere Detaillierung muss nur dann erfolgen, falls es für das Verständnis der Finanzlage des Unternehmens von Bedeutung ist³⁷¹ bzw. die Beträge, die Art und der Fälligkeitszeitpunkt von besonderer Relevanz sind.³⁷² Dies kann u.U. dazu führen, dass verzinsliche und unverzinsliche Rückstellungen gesondert ausgewiesen werden.³⁷³

Des Weiteren schreibt IAS 1.68A vor, dass aufgegebene Geschäftsbereiche („discontinued operations“), die gemäß IFRS 5 als solche zu klassifizieren sind, ebenfalls als Posten in der Bilanz separat auszuweisen sind. Ebenso sind die damit verbundenen sonstigen Vermögenswerte und Schulden separat in der Bilanz anzuführen.³⁷⁴

Generell wird im Fall von Restrukturierungsrückstellungen, die eine beachtliche Höhe erreichen, von einem gesonderten Ausweis dieser Rückstellungsuntergruppe regelmäßig auszugehen sein.³⁷⁵ Für Restrukturierungsrückstellungen, deren Fälligkeit einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten beträgt, wird zudem ein gesonderter Ausweis nach IAS 1.55 vorzunehmen sein.³⁷⁶

4.6.3 Income Statement

IAS 1.91 und 1.92 sehen zwar die Untergliederung in Umsatz- oder Gesamtkostenverfahren vor, im Gegensatz zu UGB bzw. HGB schreibt die IFRS-Rechnungslegung aber zudem keine genauen formalen Gestaltungshinweise für den Aufbau der Gewinn- und Verlustrechnung vor.³⁷⁷ IAS 1.81 gibt lediglich eine Übersicht über die Posten, die in der Gewinn- und Verlust-

³⁶⁹ Vgl. IAS 1.71.

³⁷⁰ Vgl. IAS 1.51.

³⁷¹ Vgl. IAS 1.69 und .71.

³⁷² Vgl. IAS 1.72 lit. c.

³⁷³ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 51.

³⁷⁴ Vgl. *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 29, S. 1489.

³⁷⁵ Vgl. *Schiller* (2004), S. 145.

³⁷⁶ Vgl. *Förschle / Kroner / Heddäus* (1999), S. 51.

³⁷⁷ Vgl. IAS 1.78 – 95.

rechnung mindestens enthalten sein müssen.³⁷⁸ Zusätzliche Posten, Überschriften und Zwischensummen sind dann zwingend anzugeben, wenn dies für die Darstellung der finanziellen Lage des Unternehmens von Relevanz ist. Eine Erfassung von Aufwands- oder Ertragsposten als außerordentliche Posten ist weder in der Gewinn- und Verlustrechnung, noch in den Notes erlaubt.³⁷⁹

Wesentliche Ertrags- und Aufwandsposten sind entweder in der Gewinn- und Verlustrechnung oder in den Notes gesondert mit Art und Betrag anzuführen.³⁸⁰ IAS 1.87 führt als Beispiel wesentlicher Erträge und Aufwendungen u.a. Restrukturierungen der Unternehmenstätigkeit und die Auflösung von Rückstellungen für Restrukturierungsaufwand sowie aufgegebene Geschäftsbereiche an. Zudem hat das bilanzierende Unternehmen eine Aufgliederung der Aufwendungen auszuweisen, die entweder auf der Aufwendungsart oder auf ihrer Funktion innerhalb des Unternehmens basiert. Die Entscheidung ist für die jeweils relevantere Informationsdarstellung zu fällen.³⁸¹ IAS 1.89 gibt die Empfehlung ab, die erwähnte Aufwandsgliederung im Income Statement auszuweisen.

Zudem enthält IFRS 5 weiterführende Vorschriften betreffend des Ausweises von aufgegebenen Geschäftsbereichen. Demnach ist lt. IFRS 5.33 in der Gewinn- und Verlustrechnung eine eigene Kategorie innerhalb des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit auszuweisen, die der Summe aus folgenden Komponenten entspricht:

- dem Ergebnis nach Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs, und
- dem Ergebnis nach Steuern, das bei der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte, die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, erfasst wurde.³⁸²

Dieser gesonderte Betrag ist ferner entweder im Income Statement getrennt von den fortzuführenden Geschäftsbereichen, oder in den Notes in den Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung weiter aufzugliedern in:

³⁷⁸ Vgl. IAS 1.81.

³⁷⁹ Vgl. IAS 1.83 – 85.

³⁸⁰ Vgl. IAS 1.86.

³⁸¹ Vgl. IAS 1.88.

³⁸² Der Ausweis dieses Betrages wird bereits in IAS 1.81 angeführt.

- Erlöse, Aufwendungen und Ergebnis vor Steuern des aufgegebenen Geschäftsbereichs inkl. dem dazugehörigen Ertragssteueraufwand gemäß IAS 12 („Income Taxes“),
- den Gewinn oder Verlust, der sich aus der Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert abzüglich Veräußerungskosten oder bei der Veräußerung der Vermögenswerte, die den aufgegebenen Geschäftsbereich darstellen, ergibt, inkl. des dazugehörigen Ertragssteueraufwands gemäß IAS 12.

Aufgrund der vorliegenden Vorschriften ist davon auszugehen, dass Rückstellungsbewegungen betreffend Restrukturierungsverpflichtungen, die keine „discontinued operation“ darstellen, in der Gewinn- und Verlustrechnung ebenfalls im ordentlichen Ergebnis gesondert auszuweisen sind, sofern die dazugehörigen Beträge wesentlich für die Darstellung der Finanzlage des bilanzierenden Unternehmens sind.

4.6.4 Notes

Den Notes kommt in der IFRS-Rechnungslegung eine weitaus größere Bedeutung zu als dem Anhang in der österreichischen bzw. deutschen Rechnungslegung. Die Pflichten zur Offenlegung nach IFRS gehen signifikant über jene des UGB- bzw. HGB-Jahresabschlusses hinaus.³⁸³

In den Notes sind jene in Kapitel 4.6.3 erwähnten Angaben anzuführen, für deren Ausweis gemäß IAS 1 ein Wahlrecht zwischen Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang besteht und die dementsprechend nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung ausgewiesen wurden.

Grundsätzlich sind für jede Gruppe von Rückstellungen die nachfolgenden qualitativen und quantitativen Angaben zu tätigen. Die Angabe von Vergleichswerten ist dabei nicht erforderlich.³⁸⁴

- Buchwert am Beginn und am Ende des Berichtsjahrs,
- Zugänge neuer Rückstellungen sowie die Erhöhung bestehender Rückstellungen,
- während der Berichtsperiode in Anspruch genommene Rückstellungen,

³⁸³ Vgl. *Pellens* (2001), S. 481; *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 21, Rz. 128.

³⁸⁴ Vgl. IAS 37.84 und .85.

- nicht verwendete Rückstellungen, die während des Berichtsjahrs einer Auflösung zugeführt wurden,
- Erhöhungen im Zusammenhang mit der Diskontierung sowie die Auswirkung von Änderungen des Abzinsungssatzes,
- kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie die dazugehörigen Fälligkeitsangaben,
- Beschreibung von Unsicherheiten betreffend die Fälligkeit und die Höhe der Beträge,
- erwartete Erstattungsansprüche.

Die Gruppierung der jeweiligen Kategorien muss in Übereinstimmung hinsichtlich der Rückstellungsart und der damit verbundenen Unsicherheiten erfolgen.³⁸⁵ Restrukturierungsrückstellungen stellen demnach, genauso wie Rückstellungen für belastende Verträge, eine separate Rückstellungskategorie dar.³⁸⁶

Generell wird die Darstellung der Rückstellungen mittels eines Rückstellungsspiegels erfolgen:

Art der Rückstellung	Buchwert 01.01.	Zuführung (+)	Zinseffekt (+/-)	Inanspruchnahme (-)	Auflösung (-)	Buchwert 31.12.
Summe						

Abbildung 9: Rückstellungsspiegel

(Quelle: *Bieg* (2006), S. 229; *Lüdenbach / Hoffmann* (2007), § 21, Rz. 29)

Des Weiteren hat das bilanzierende Unternehmen für Restrukturierungsmaßnahmen, die die Voraussetzungen zum Ansatz einer Rückstellung nicht erfüllen aber dennoch eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit aufweisen, diese als sog. Eventualschulden einschließlich einer kurzen Beschreibung, sowie falls möglich eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen, eine Angabe der Unsicherheiten betreffend Verpflichtungshöhe und Fälligkeitszeitpunkt und

³⁸⁵ Vgl. IAS 37.87.

³⁸⁶ Vgl. *Schiller* (2004), S. 148.

die Möglichkeit einer Erstattung in den Notes anzuführen. Auch hier ist eine Zusammenfassung zu logischen Gruppen möglich.³⁸⁷ Ferner weisen IAS 19.141 – 142 darauf hin, dass für den Fall, dass die Anzahl der Arbeitnehmer, die einem Angebot auf Leistungen zwecks Beendigung ihres Arbeitsverhältnisses zustimmt, noch ungewiss ist, auf jeden Fall eine Eventualschuld inklusive Art und Betrag der Schuld gemäß IAS 37 anzugeben ist.

Zuzüglich zu den wahlweise bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang ausgewiesenen Angaben zu den aufgegebenen Geschäftsbereichen schreibt IFRS 5.33 lit. c den Ausweis der Netto-Cashflows vor, die der laufenden Geschäftstätigkeit und der Investitions- und Finanzierungstätigkeit des aufgegebenen Bereichs zuzuordnen sind. Aus Gründen der Vereinfachung darf die Offenlegung gemäß IFRS 5.33 lit. b und c für neu erworbene Tochtergesellschaften, deren Klassifizierung als zur Veräußerung vorgesehen gilt, unterlassen werden. Die im Anhang angeführten Vorjahresvergleichszahlen sind derart anzupassen, dass ein Ausweis der aufgegebenen Geschäftsbereiche über alle dargestellten Perioden erfolgt.³⁸⁸

Für den in dieser Arbeit bereits erwähnten Fall, dass mit der Umsetzung der geplanten Restrukturierungsmaßnahmen zwischen Bilanzstichtag und Aufstellung des Jahresabschlusses begonnen wird bzw. die Veröffentlichung des Restrukturierungsplans innerhalb dieses Zeitraums erfolgt, ist zu überprüfen, ob demnach nicht eine Anhangangabe gemäß IAS 10 („Events after the Balance Sheet Date“) erfolgen muss. Dies wird grundsätzlich dann der Fall sein, wenn die Auswirkungen der Restrukturierung von wesentlicher Bedeutung für die Bilanzleser sind.³⁸⁹

Die Verpflichtung zu den detaillierten Anhangangaben gemäß IAS 37 und IFRS 5 geben dem Bilanzleser – bei anspruchsvoller Umsetzung der vorstehenden Regelungen – die Möglichkeit, sich ein relativ klares Bild über die künftigen finanziellen Auswirkungen der Rückstellungen zu bilden.³⁹⁰ Wie in allen Bereichen hinsichtlich der Bildung von Rückstellungen eröffnet sich auch bei den Angaben im Anhang für den Bilanzierenden ein nicht unerheblicher Spielraum zur Ausübung bilanzpolitischer Gestaltungsvarianten.

³⁸⁷ Vgl. IAS 37.86 und .87.

³⁸⁸ Vgl. IFRS 5.34.

³⁸⁹ Vgl. *Schiller* (2004), S. 149.

³⁹⁰ Vgl. *Ernsting / von Keitz* (1998), S. 2483.

4.6.5 Financial Review by Management

Die Erstellung eines Berichts des Managements über die Unternehmenslage, der die wesentlichen Merkmale der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens sowie die wichtigsten Unsicherheiten, denen das Unternehmen aktuell gegenübersteht, darlegt, ist nicht vorgeschrieben. Dennoch ergreifen viele Unternehmen die Möglichkeit, die Lage des Unternehmens in einem derartigen Bericht den Adressaten des Jahresabschlusses näherzubringen.³⁹¹ IAS 1.9 zählt mögliche Inhalte des Financial Review by Management überblicksmäßig auf, z.B. die Hauptfaktoren und Einflüsse der Ertragskraft des Unternehmens, Veränderungen im Unternehmensumfeld und die entsprechenden Reaktionen des Unternehmens darauf sowie die Investitionspolitik des Unternehmens zur Erhaltung bzw. Verbesserung der Ertragskraft.

Aufgrund der genannten Beispiele ist durchaus vorstellbar, geplante Restrukturierungsmaßnahmen in diesem Informationsinstrument zu veröffentlichen.

4.7 Ausblick

Im Zuge des Short-Term-Convergence-Project veröffentlichte der IASB am 30. Juni 2005 den Exposure Draft zu IAS 37, den ED IAS 37. Das Ziel des Short-Term-Convergence-Project ist es, mittelfristig eine Konvergenz der IFRS-Rechnungslegung zu den US-GAAP Standards herzustellen. Ausschlaggebend für die Überarbeitung des IAS 37 war die ungleiche Behandlung von Eventualschulden und Restrukturierungsrückstellungen nach IFRS und US-GAAP und demzufolge die Anpassung an SFAS 146 „Accounting for Costs associated with Exit Disposal Activities“.³⁹²

ED IAS 37 führt den Begriff der „non-financial liability“ ein und sieht von einer Verwendung der Begriffe „provision“ und „contingent liability“ ab. Auch der Titel des ED IAS 37 wurde von „Provisions, contingent liabilities and contingent assets“ auf „Non-financial liabilities“ geändert und soll für alle „non-financial liabilities“ Anwendung finden, die nicht durch die Regelungen eines anderen IFRS-Standards erfasst werden.³⁹³ „Provisions“ werden demnach

³⁹¹ Vgl. IAS 1.9.

³⁹² Vgl. ED IAS 37, Introduction.3.

³⁹³ Vgl. ED IAS 37.2 lit. b.

in Zukunft unter dem inhaltlich weiter gefassten Begriff der „non-financial liabilities“ subsummiert.³⁹⁴

Generell führt ED IAS 37 zwei entscheidende Änderungen im Vergleich zu IAS 37 ein: einerseits erfolgt die Streichung des Wahrscheinlichkeitskriteriums als Ansatzvoraussetzung, andererseits soll für die Bewertung ausschließlich die Erwartungswertmethode („Expected Cash-flow Approach“) herangezogen werden.

Mit welcher Wahrscheinlichkeit der Eintritt einer Verpflichtung erwartet wird, spiegelt sich somit künftig nicht mehr auf der Ebene des Bilanzansatzes, sondern bei der Bewertung der Rückstellung wider. Folglich ist es für die Passivierung künftiger Aufwendungen unerheblich, ob die bis dato geforderte Mindestwahrscheinlichkeit von 50 % aufgewiesen wird oder nicht. Entscheidend ist, dass die betroffene Verpflichtung am Bilanzstichtag existent ist.³⁹⁵ Demnach wird eine bisher aufgrund Ermangelung einer ausreichenden Wahrscheinlichkeit als Eventualschuld angesetzte Verpflichtung in die Bilanz gehoben.³⁹⁶ An dieser Stelle sei jedoch kritisch anzumerken, dass der vorgeschlagene Wegfall des Wahrscheinlichkeitskriteriums im Zuge des Bilanzansatzes im deutlichen Widerspruch zu dem IFRS-Framework steht, das die Wahrscheinlichkeit des Abflusses von Ressourcen ausdrücklich als Ansatzkriterium vorsieht.³⁹⁷ Ferner ist anzuführen, dass es aufgrund der Aufhebung der Wahrscheinlichkeit als Ansatzkriterium diesbezüglich tendenziell zu einer vermehrten Erfassung von Rückstellungen kommen wird.³⁹⁸ Dies bedeutet aber, dass das bilanzierende Unternehmen in größerem Umfang Auszahlungspotenziale identifizieren und diesen Eintrittswahrscheinlichkeiten und Cash-flow-Szenarien zuordnen muss. Dies wird in der Praxis oft mit erheblichem Aufwand und Schwierigkeiten verbunden sein.³⁹⁹

Hinsichtlich der Konvergenz mit den Regelungen des US-GAAP erfolgt zudem eine Präzisierung des Begriffs der „faktischen Verpflichtung“ („constructive obligation“). Während IAS 37 eine Verpflichtung als faktische Verpflichtung ansieht, wenn der Bilanzierende bei einer

³⁹⁴ Vgl. *Kühne / Nerlich* (2005), S. 1839.

³⁹⁵ Vgl. *Hommel / Wich* (2007), S. 513.

³⁹⁶ Vgl. *Kühne / Nerlich* (2005), S. 1840.

³⁹⁷ Vgl. IFRS-Framework.91; *Fladt / Feige* (2006), S. 276.

³⁹⁸ Vgl. *Erdmann / Zülch / Palfner* (2007), S. 445; *Schween* (2007), S. 686.

³⁹⁹ Vgl. *Kühne / Nerlich* (2005), S. 1842.

dritten Partei die gerechtfertigte Erwartung der Verpflichtung geweckt hat und sich dieser nicht mehr entziehen kann, muss sich lt. den Regelungen des ED IAS 37 die Drittpartei vielmehr auf die Erfüllung der Verpflichtung durch den Bilanzierenden verlassen können („they can reasonably rely on it“).⁴⁰⁰ Eine gerichtliche Durchsetzbarkeit, wie dies von US-GAAP zur Erfüllung einer faktischen Verpflichtung gefordert wird, ist hingegen nicht notwendig. Es ist anzunehmen, dass diese verschärfte Formulierung zu einem eher verringerten Ansatz von Rückstellungen führen wird.⁴⁰¹

Wie bereits IAS 37 nimmt auch ED IAS 37 Abstand von der Bildung von Aufwandsrückstellungen, da dem bilanzierenden Unternehmen dabei grundsätzlich die Möglichkeit offen steht, erwarteten zukünftigen Aufwand abzuwenden.⁴⁰²

Die zweite grundlegende Änderung des IASB in ED IAS 37 befasst sich mit dem sog. „Expected Cashflow Approach“, der ausschließlichen Bewertung von Verpflichtungen nach der Erwartungswertmethode. IAS 37 sah bis dato die Bewertung mit dem Erwartungswert nur für Gruppen von ähnlichen Verpflichtungen vor, für Einzelverpflichtungen war hingegen der bestmögliche Schätzwert in der Bilanz anzusetzen.⁴⁰³ Die Unsicherheit hinsichtlich des Eintritts des Ressourcenabflusses wird damit nun im Rahmen der Bewertung und nicht mehr beim Ansatz berücksichtigt.⁴⁰⁴ Dies führt mitunter dazu, dass zwei Verpflichtungen mit unterschiedlicher Risikoausprägung zum selben Betrag angesetzt werden würden.⁴⁰⁵ Es ist davon auszugehen, dass es durch die Tatsache, dass singuläre Risiken mit einer Eintrittswahrscheinlichkeit von mehr als 50 % nur noch in der Höhe des Erwartungswerts und nicht wie bisher mit dem vollen Erfüllungsbetrag angesetzt werden, zu einer Verminderung der Höhe der angesetzten Rückstellungen kommen wird.⁴⁰⁶

IAS 37.45 sieht den Ansatz einer Rückstellung mit ihrem Barwert dann vor, wenn der Zinseffekt eine wesentliche Auswirkung auf den Ansatzbetrag hat. ED IAS 37.38 sieht weiterhin eine Abzinsung vor, macht diese aber nicht von der Wesentlichkeit des Zinseffekts abhängig.

⁴⁰⁰ Vgl. ED IAS 37.10 lit. b.

⁴⁰¹ Vgl. *Fladt / Feige* (2006), S. 446.

⁴⁰² Vgl. ED IAS 37.18.

⁴⁰³ Vgl. ED IAS 37.31.

⁴⁰⁴ Vgl. *Herzig / Gellrich* (2006), S. 507.

⁴⁰⁵ Vgl. ED IAS 37.BC81.

⁴⁰⁶ Vgl. *Hommel / Wich* (2007), S. 513.

Folglich ist künftig in jeder Periode eine Aufzinsung aufgrund des Zeitablaufs vorzunehmen.⁴⁰⁷ Ausdrücklich erwähnt wird die Verwendung des aktuellen Marktzinses. Damit ist hier noch keine Harmonisierung mit US-GAAP gelungen, da SFAS 146 für die Folgebewertung einen historischen Marktzinssatz heranzieht.⁴⁰⁸

Hinsichtlich einer Rückstellungserfassung für Aufwendungen für Restrukturierungsmaßnahmen ist gemäß den derzeitigen Vorschriften des IAS 37 das Vorliegen eines detaillierten Restrukturierungsplans sowie die Begründung einer berechtigten Erwartungshaltung bei den Betroffenen bzw. bei der Öffentlichkeit neben den allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen Voraussetzung. ED IAS 37 hingegen verwirft die Voraussetzung des Vorliegens eines Restrukturierungsplans und dessen Veröffentlichung, da dies keine bindende Verpflichtung gegenüber Dritten darstellt und dem Unternehmen dadurch nicht die Möglichkeit eines Abwendens der Verpflichtung genommen wird.⁴⁰⁹ Demzufolge unterliegen Aufwendungen für Restrukturierungsmaßnahmen zukünftig nur den generellen Vorschriften für „non-financial liabilities“ und werden so behandelt, als wären sie unabhängig von der Restrukturierung entstanden⁴¹⁰ bzw. verweist ED IAS 37 in Anlehnung an SFAS 146 im Fall von belastenden Verträgen und Abfindungszahlungen auf die jeweils entsprechenden Regelungen.⁴¹¹ Die Veränderungen der zukünftigen Erfassung von Rückstellungen für Restrukturierungsmaßnahmen bedeuten generell einen späteren Erfassungszeitpunkt als bisher.⁴¹²

ED IAS 37 wird lt.zeitigem Stand voraussichtlich ab 1.1.2009 Anwendung finden.

⁴⁰⁷ Vgl. ED IAS 37.35.

⁴⁰⁸ Vgl. *Herzig / Gellrich* (2006), S. 507.

⁴⁰⁹ Vgl. ED IAS 37.BC68.

⁴¹⁰ Vgl. *Wielenberg / Blecher / Puchala* (2007), S. 455.

⁴¹¹ Vgl. ED IAS 37.BC70.

⁴¹² Vgl. *Fladt / Feige* (2006), S. 278; *Wielenberg / Blecher / Puchala* (2007), S. 455.

5 Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen nach dem UGB/HGB, nach den US-GAAP und nach den IFRS – Überblick über die grundlegenden Unterschiede

In nachfolgender Tabelle sind die grundlegendsten Unterschiede der bilanziellen Erfassung von Restrukturierungsverpflichtungen zusammenfassend angeführt.⁴¹³

	UGB / HGB	US-GAAP	IFRS
Spezielle Bilanzierungsvorschriften für Restrukturierungen vorhanden	Nein	Ja (relativer Detaillierungsgrad)	Ja (hoher Detaillierungsgrad)
Bilanzausweis	Eigenständiger Bilanzausweis unter „Sonstige Rückstellungen“	Rückstellungen kein eigenständiger Bilanzposten; Ausweis unter den Verbindlichkeiten „current liabilities – non-current liabilities“	Eigenständiger Bilanzausweis unter „Rückstellungen“
Ansatz von Aufwandsrückstellungen (Innenverpflichtungen)	Ja	Nein	Generell nein (Ausnahmen bei Restrukturierungen)
Eintrittswahrscheinlichkeit der Verpflichtung	Ab < 50%; Vorsichtsprinzip; Ernsthaftigkeit muss gegeben sein	> 80%	> 50% „more likely than not“
Passivierungszeitpunkt	Sobald wirtschaftliche Notwendigkeit gegeben bzw. Bedarf vorhanden, Passivierung tendenziell eher früher (Vorsichtsprinzip)	Vorliegen einer rechtlich durchsetzbaren Verpflichtung, Passivierung tendenziell eher später	Rechtliche bzw. faktische Verpflichtung muss vorliegen, Passivierung tendenziell eher später
Bewertung	Voraussichtlicher Erfüllungsbetrag, Wertansatz tendenziell im oberen Bereich (Vorsichtsprinzip), Schätzung nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	Fair Value, („Expected Present Value Methode“), Wertansatz tendenziell im unteren Bereich	Bestmögliche Schätzung („best estimate“), Wertansatz tendenziell im mittleren Bereich
Abzinsung	Generell nein, Ausnahme: der Erfüllungsbetrag enthält einen Zinsanteil	Ja	Ja, falls Zinseffekt wesentlich
Erfassung	Erfassung über ein Erfolgskonto, falls Zinsanteil enthalten, wird dieser als Zinsaufwand erfasst, bevorzugt Ausweis im außerordentlichen Ergebnis	Erfassung über ein Erfolgskonto, falls Zinsanteil enthalten wird dieser als Zinsaufwand erfasst, Ausweis im Betriebsergebnis, „discontinued operations“ werden als Teil des Postens „Discontinued Operations“ ausgewiesen, Ausweis als außerordentlicher Aufwand nicht erlaubt	Erfassung über ein Erfolgskonto, falls Zinsanteil enthalten wird dieser als Zinsaufwand erfasst, Ausweis im Betriebsergebnis, „discontinued operations“ werden als Teil des Postens „Discontinued Operations“ innerhalb des Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit ausgewiesen
Offenlegung	Risiken sind bilanziell zu berücksichtigen und auszuweisen, falls von erheblichem Umfang, sind die einzelnen Rückstellungsarten des Postens „Sonstige Rückstellungen“ im Anhang zu erläutern; Angabe von Eventualverbindlichkeiten	Detaillierte Beschreibung der Restrukturierungsmaßnahmen; Angabe von Eventualverbindlichkeiten in den Notes	Detaillierte Beschreibung der Restrukturierungsmaßnahmen; Angabe von Eventualverbindlichkeiten in den Notes

⁴¹³ Vgl. Happe (2002), S. 366 f.; Kayser (2002), S. 253.

6 Fallbeispiele

Anhand zweier ausgewählter Sachverhalte sollen nun Ungleichheiten im Zusammenhang mit Restrukturierungsverpflichtungen, speziell im Bereich des Erfassungszeitpunkts, der im Zuge dieser Arbeit besprochenen Rechnungslegungssysteme veranschaulicht werden:

Fallbeispiel 1: Zeitpunkt der Erfassung von Sozialplanaufwendungen

Im Fall von aus Restrukturierungsmaßnahmen resultierenden Sozialplanaufwendungen wird lt. UGB bzw. HGB eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 198 Abs. 8 Z 1 UGB und § 249 Abs. 1 HGB gebildet. Der Ansatzzeitpunkt richtet sich dabei lt. h.M. nach der objektiven wirtschaftlichen Notwendigkeit zur Durchführung der Restrukturierungsmaßnahme. Eine Unterrichtung des Betriebsrats ist für die Rückstellungsbildung nicht ausschlaggebend, sofern diese noch vor Aufstellung des Jahresabschlusses erfolgt.⁴¹⁴

Gemäß SFAS 146 ist die grundsätzliche Voraussetzung zum Ansatz einer Restrukturierungsrückstellung für geplante Sozialplanaufwendungen das Vorliegen eines konkreten und formalen Restrukturierungsplans. Darüber hinaus richtet sich der Ansatzzeitpunkt der Rückstellung danach, ob die betroffenen Arbeitnehmer direkt aus dem Unternehmen ausscheiden, oder ob bis zum Ausscheiden noch eine Gegenleistung der Arbeitnehmer zu erbringen ist. Bei einem direkten Ausscheiden aus dem Unternehmen ohne Erbringung einer vorherigen Gegenleistung erfolgt die Passivierung der Rückstellung zum Zeitpunkt der Bekanntgabe der Kündigung. Im zweiten Fall wird ab dem Zeitpunkt der Bekanntgabe der Kündigung erfolgt die Rückstellungsdotierung ratierlich über den Zeitraum des verbleibenden Dienstverhältnisses.

Eine Rückstellungserfassung für Sozialplanaufwendungen gemäß den Regelungen nach IFRS erfolgt lt. IAS 37.14 zu jenem Zeitpunkt, sobald eine rechtliche oder faktische Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses und einem wahrscheinlichem Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen vorliegt, deren Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Daran knüpft die weitere Voraussetzung des IAS 37.72 an, wonach ein detaillierter und formaler Restrukturierungsplan vorliegen muss und bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt wurde, dass der Plan auch tatsächlich durchgeführt wird. Für den Passivierungszeitpunkt einer Rückstellung für Sozialplanaufwendungen bedeutet dies, dass ein detaillierter Plan vorliegen muss und die Arbeitnehmervertreter von den geplanten Personalstruk-

⁴¹⁴ Vgl. Rodewald (1992), S. 2184; Psarski (2004), S. 105; Lüdenbach / Hoffmann (2005), S. 2347.

turmaßnahmen bereits in Kenntnis gesetzt wurden. Eine Information jedes einzelnen der betroffenen Arbeitnehmer ist hingegen nicht notwendig.

Dieses Beispiel soll veranschaulichen, dass im Fall von Sozialplanaufwendungen die Zeitpunkte der Bildung von Restrukturierungsrückstellungen gemäß UGB/HGB, US-GAAP und IFRS durchaus beträchtlich voneinander abweichen.

Fallbeispiel 2: Zeitpunkt der Erfassung einer „discontinued operation“

US-GAAP sieht hinsichtlich der zeitlichen Erfassung einer „discontinued operation“ eine Unterscheidung vor, je nachdem ob es sich um den Verkauf oder um die Stilllegung einer Geschäftseinheit handelt. Im Fall eines Verkaufs eines Geschäftsbereichs knüpft die zeitliche Erfassung an einige Voraussetzungen, wie z.B. den Verkauf des Geschäftsbereichs innerhalb der nächsten zwölf Monate, der vernünftigen wertmäßigen Festlegung eines Kaufpreises, den Beginn der Suche eines potentiellen Käufers, etc., an.⁴¹⁵ Wird die betroffene Geschäftseinheit anderweitig als durch Verkauf eingestellt, erfolgt die Erfassung der „discontinued operation“ erst in jener Periode, in der die Einstellung abgeschlossen ist.⁴¹⁶

Gemäß den Regelungen der IFRS kommt es im Fall des Verkaufs eines Geschäftsbereichs bzw. eines Teilbereichs, dann zu einer Erfassung als „discontinued operation“, sobald ein bindender Verkaufsvertrag existiert.⁴¹⁷ Im Fall der Einstellung eines Geschäftsbereichs aus anderweitigen Gründen als durch Verkauf erfolgt die Erfassung sobald dafür ein formal ausgearbeiteter und genehmigter Plan existiert und die Stilllegung öffentlich bekannt gemacht wurde.⁴¹⁸

Daraus ergibt sich, dass der Zeitpunkt der Erfassung einer „discontinued operation“ nach den Vorschriften der US-GAAP und IFRS nicht ident ist. Nachfolgende Grafiken sollen dies veranschaulichen:

⁴¹⁵ Vgl. SFAS 144.30.

⁴¹⁶ Vgl. SFAS 133.27.

⁴¹⁷ Vgl. IAS 37.78.

⁴¹⁸ Vgl. Böcking / Dietz / Kiefer (2001), S. 376.

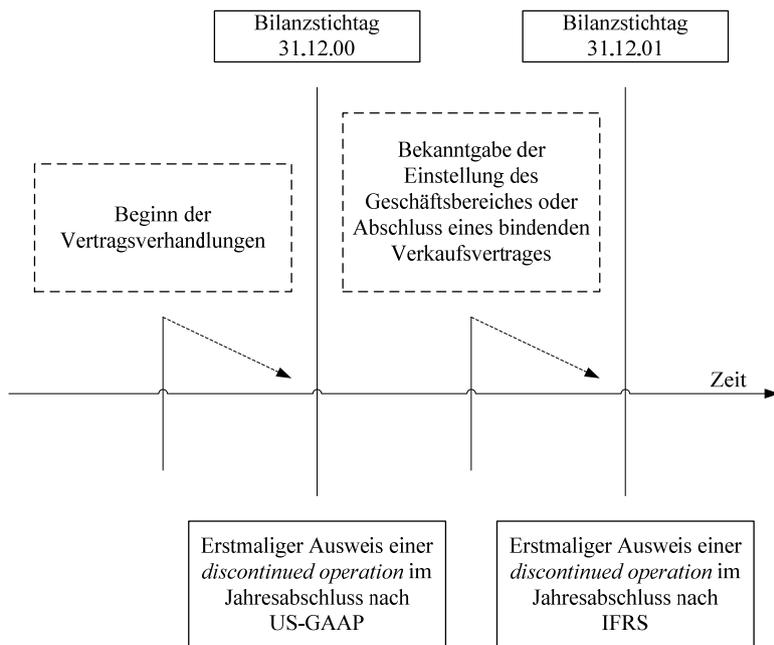


Abbildung 10: Zeitlicher Unterschied der erstmaligen Erfassung eines zu verkaufenden Geschäftsbereichs in den Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IFRS

(Quelle: Böcking / Dietz / Kiefer (2001), S. 376)

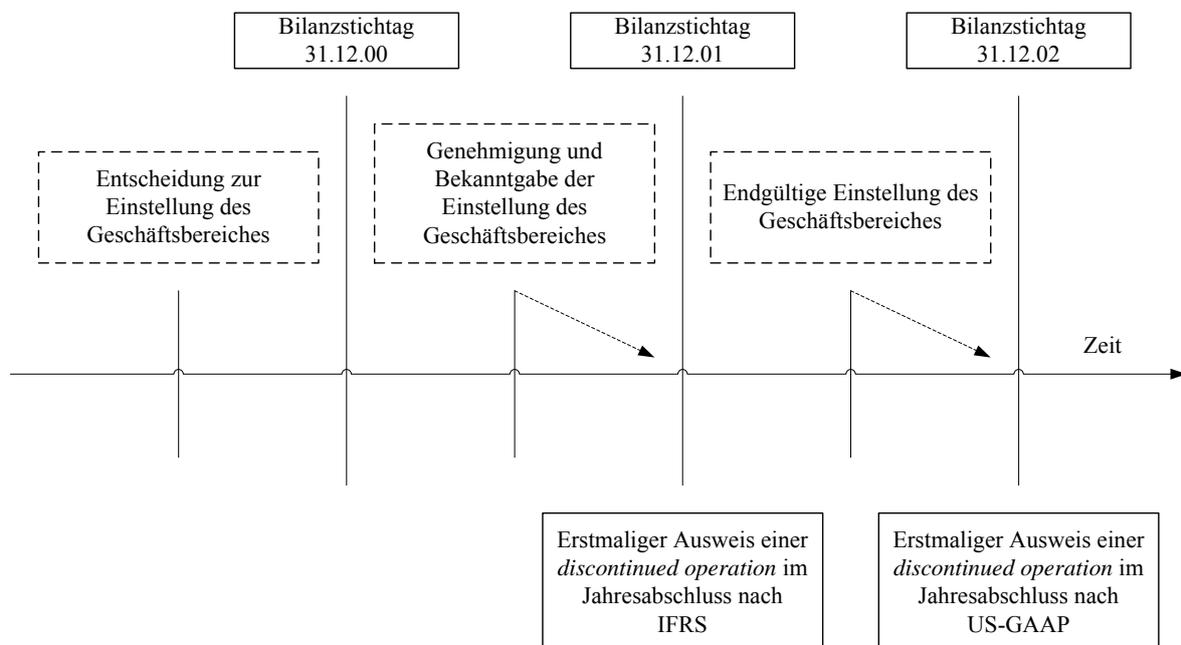


Abbildung 11: Zeitlicher Unterschied der erstmaligen Erfassung eines einzustellenden Geschäftsbereichs in den Jahresabschlüssen nach US-GAAP und IFRS

(Quelle: Böcking / Dietz / Kiefer (2001), S. 376)

7 Schlussfolgerungen

Wie die Erläuterungen der vorangegangenen Kapitel sowie die Übersichtstabelle in Kapitel 5 zeigen, bestehen durchaus bedeutende Unterschiede in der Bilanzierung von Restrukturierungsverpflichtungen. Auffallend ist, dass UGB und HGB im Gegensatz zu den Regelungen der US-GAAP und IFRS weder über eine Begriffsdefinition der Restrukturierung verfügen, noch spezielle Ansatz-, Bewertungs- und Offenlegungsvorschriften enthalten.

Bei US-GAAP und IFRS sticht die strikte Kapitalmarktorientierung im Gegensatz zu der im UGB und HGB vorherrschenden Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion hervor.⁴¹⁹ Die Zielsetzung von US-GAAP und IFRS ist es demnach, den Informationsbedarf des Kapitalmarkts abzudecken. Dadurch verwundert es auch nicht, dass die Unterschiede hinsichtlich Bilanzierung und Bewertung dieser beiden Rechnungslegungssysteme eher gering sind und sich im Laufe des weiteren Konvergenzprozesses voraussichtlich noch weiter annähern werden.⁴²⁰

Speziell im Bereich des Bilanzansatzes liegen die Vorschriften weit auseinander. Dabei ist, wie eingangs bereits erwähnt, zu erkennen, dass im UGB und im HGB das Prinzip der Vorsicht an oberster Stelle steht, wohingegen bei US-GAAP und IFRS der Fair Value-Bewertung oberste Priorität zugemessen wird.

Die im Vergleich zum österreichischen bzw. deutschen Bilanzrecht relativ hohen Anforderungen an die Konkretisierung und Quantifizierung von Rückstellungen und im Speziellen von Restrukturierungsrückstellungen gemäß den Rechnungslegungsgrundsätzen der US-GAAP und IFRS hat zur Folge, dass Restrukturierungsrückstellungen erst zu einem späteren Zeitpunkt als in Österreich oder Deutschland passiviert werden. Dies kann jedoch unter Umständen zu einem gewissen bilanziellen Informationsverlust führen. Dies bedeutet, dass zwar die Bilanz nicht mehr uneingeschränkt dem Prinzip der „fair presentation“ entspricht, der Jahresabschluss aber als eine Einheit aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang gesehen, diesen Mangel durch die lt. US-GAAP und IFRS höher gelagerten Anforderungen an Anhang bzw. Notes wieder ausgleicht. Für den Bilanzadressaten, im Besonderen für Mitglieder des Kapitalmarkts, ist es demzufolge sehr schwierig bzw. nahezu unmöglich, Vergleiche,

⁴¹⁹ Vgl. Peemöller / Finsterer / Neubert (2000), S. 22; Happe (2002), S. 366.

⁴²⁰ Vgl. Baukmann / Mandler (1998), S. 1.

z.B. aufgrund von Kennzahlenanalysen unterschiedlich bilanzierter Unternehmen, durchzuführen.⁴²¹

Zusammenfassend ist anzumerken, dass bei der Beachtung und anspruchsvollen Umsetzung der nach US-GAAP und IFRS geforderten Offenlegungspflichten in den Notes dem Bilanzadressaten im Zusammenhang mit Restrukturierungsverpflichtungen ein weitaus konkreteres Bild betreffend der zu erwartenden Unsicherheiten und Risiken betreffend des geplanten Abflusses von liquiden Mitteln vermittelt wird. Eine Annäherung des UGB bzw. des HGB in diese Richtung wäre demnach meiner Meinung durchaus zu begrüßen.

⁴²¹ Vgl. *Wangemann* (1997), S. 199 f.

Literaturverzeichnis

Baetge, Jörg / Beermann, Thomas (1998): Die Bilanzierung von Vermögenswerten in der Bilanz nach International Accounting Standards und der dynamischen Bilanztheorie Schmalenbachs, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (1998), S. 154 – 168

Baetge, Jörg / Kirchhoff, Klaus Rainer (1997): Der Geschäftsbericht, Wien 1997

Baetge, Jörg / Kirsch, Hans-Jürgen / Thiele, Stefan (2003): Bilanzen, 7. Auflage, Düsseldorf 2003

Baetge, Jörg / Roß, Peter (2000): Was bedeutet „fair presentation“?, in: US-amerikanische Rechnungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit dem deutschen Recht, 4. überarbeitete und erweiterte Auflage, hrsg. von Wolfgang Ballwieser, Stuttgart 2000, S. 29 – 47

Ballwieser, Wolfgang (2006): IFRS-Rechnungslegung, München 2006

Ballwieser, Wolfgang / Coenenberg, Adolf / v. Wysocki, Klaus (2002): Handwörterbuch der Rechnungslegung und Prüfung, 3. Auflage, Stuttgart 2002

Baukmann, Dirk / Mandler, Udo (1998): International accounting standards: IAS und HGB im Konzernabschluss, 2. Auflage, München, Wien 1998

Bertschinger, Peter (1996): Restrukturierungsrückstellungen im Konzernabschluss – Beispiele aus der internationalen Praxis, in: Der Schweizer Treuhänder (1996), <http://www.treuhaender.ch/archiv/10-96/index.html>, (Zugriff: 11.11.2007)

Bieg, Hartmut (2006): Handbuch der Rechnungslegung nach IFRS, Düsseldorf 2006

Böcking, Hans-Joachim / Dietz, Stephanie / Kiefer, Marcus (2001): Discontinuing Operations – Ein Vergleich der Behandlung einzustellender Geschäftsbereiche im Jahresabschluss nach IAS und US-GAAP, in: Die Wirtschaftsprüfung (2001), S. 373 – 387

Bohl, Werner (2006): Beck'sches IFRS-Handbuch, Kommentierung der IFRS/IAS, 2. Auflage, München 2006

Bordewin, Arno (1992): Einzelfragen der Bewertung von Rückstellungen, in: *Der Betrieb* (1992), S. 1533 – 1537

Born, Karl (2002): Rechnungslegung international: Einzel- und Konzernabschlüsse nach IAS, US-GAAP, HGB und EG-Richtlinien, 3. Auflage, Stuttgart 2002

Bruns, Carsten (2006): Fälle mit Lösungen zur Bilanzierung nach IFRS und US-GAAP, 3. Auflage, Herne 2006

Buchholz, Rainer (2003): Internationale Rechnungslegung: Die Vorschriften nach IAS, HGB und US-GAAP im Vergleich, 3. Auflage, Berlin 2003

Clemm, Hermann (1997): Zur Bilanzierung von Rückstellungen für drohende Verluste, vor allem aus schwebenden Dauerschuldverhältnissen, in: *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen*, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde, Düsseldorf 1997, S. 123 – 138

Coenenberg, Adolf (2005): Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundlagen, 20. Auflage, Stuttgart 2005

Coenenberg, Adolf / Fischer, Thomas M. (1993): Turnaround-Management: finanzielle und strategische Werkzeuge der Restrukturierung, Stuttgart 1993

Eckstein, Hans-Martin / Fuhrmann, Sven (1998): Steuerliche Nichtanerkennung von Drohverlustrückstellungen – Abgrenzung zu anderen Rückstellungen, in: *Der Betrieb* (1998), S. 529 – 532

Egger, Anton / Samer, Helmut / Bertl, Romuald (2005): Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse, Band 1, 9. Auflage, Wien 2005

Eibelshäuser, Manfred (1987): Rückstellungsbildung nach neuem Handelsrecht, in: Betriebs-Berater, S. 860 – 866

Ellrott, Helmut (2006): Beck'scher Bilanz-Kommentar, 6. Auflage, München 2006

Endriss, Horst Walter (1996): Bilanzbuchhalter-Handbuch, Westfalen 1996

Erdmann, Mark-Ken / Zülch, Henning / Palfner, Alexander (2007): Liabilities – Bilanzielle Auswirkungen des ED IAS 37, in: Zeitschrift für internationale kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (2007), S. 445 – 452

Ernsting, Ingo / von Keitz, Isabel (1998): Bilanzierung von Rückstellungen nach IAS 37, in: Der Betrieb (1998), S. 2477 – 2484

Fladt, Guido / Feige, Peter (2006): Die Änderungsvorschläge des IASB zu IAS 37 und IAS 19 – Analyse und kritische Würdigung –, in: Die Wirtschaftsprüfung (2006), S. 274 – 281

Förschle, Gerhart / Holland, Bettina / Kroner, Matthias (2003): Internationale Rechnungslegung, 6. Auflage, Heidelberg 2003

Förschle, Gerhart / Kroner, Matthias / Heddäus, Birgit (1999): Ungewisse Verpflichtungen nach IAS 37 im Vergleich zum HGB, in: Die Wirtschaftsprüfung (1999), S. 41 – 54

Förschle, Gerhart / Scheffels, Ralf (2002): Sanierungsmaßnahmen und ihre Bilanzierung, in: Sonderbilanzen: von der Gründungsbilanz bis zur Liquidationsbilanz, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde, 3. Auflage, München 2002, S. 599 – 643

Geib, Gerd / Wiedmann, Harald (1994): Zur Abzinsung von Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, in: Die Wirtschaftsprüfung (1994), S. 369 – 377

Glaum, Martin / Mandler, Udo (1996): Rechnungslegung auf globalen Kapitalmärkten: HGB, IAS und US-GAAP, Wiesbaden 1996

Gräfer, Horst / Demming, Claudia (1994): Internationale Rechnungslegung, Stuttgart 1994

Groh, Manfred (1988): Verbindlichkeitsrückstellung und Verlustrückstellung: Gemeinsamkeiten und Unterschiede, in: Betriebs-Berater (1988), S. 27 –33

Groh, Manfred (1997): Drohverlustrückstellungen nach HGB und IAS, in: Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Prof. Dr. h.c. Heinrich Beisse, hrsg. von Wolfgang Dieter Budde, Düsseldorf 1997, S. 207 – 214

Hachmeister, Dirk (2006): Verbindlichkeiten nach IFRS, München 2006

Haller, Axel (1994): Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA: unter besonderer Berücksichtigung der rechtlichen institutionellen und theoretischen Rahmenbedingungen, 4. Auflage, Stuttgart 1994

Happe, Rüdiger (2002): Rückstellungen im internationalen Vergleich: HGB – US-GAAP – IAS, in: Deutsche Steuerzeitung 2002, S. 360 – 367

Hartung, Werner (1988): Die Sozialplanrückstellung als Beispiel für die Bilanzierung und Bewertung eines Einzelrisikos, in: Betriebs-Berater (1988), S. 1421 – 1426

Hassler, Rainer / Kerschbaumer, Helmut (2005): Praxisleitfaden zur internationalen Rechnungslegung (IFRS), 3. Auflage, Wien 2005

Herzig, Norbert (1994): Drohverlustrückstellungen für wirtschaftlich ausgewogene Geschäfte, in: Der Betrieb (1994), S. 1429 – 1432

Herzig, Norbert / Gellrich, Kai M. (2006): Geplante Änderungen von IAS 37 zur Passivierung ungewisser Verbindlichkeiten – Ausstrahlung auf die steuerliche Gewinnermittlung –, in: Die Wirtschaftsprüfung (2006), S. 505 – 515

Hitz, Jörg-Markus (2007): Das Diskussionspapier „Fair Value Measurements“ des IASB – Inhalt und Bedeutung, in: Zeitschrift für internationale kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (2007), S. 361 – 367

Hommel, Michael / Wich, Stefan (2007): Neues zur Entwicklung der Rückstellungsbilanzierung nach IFRS, in: Die Wirtschaftsprüfung (2007), S. 509 – 516

Hommel, Ulrich / Knecht, Thomas C. / Wohlenberg, Holger (2006): Handbuch Unternehmensrestrukturierung, Wiesbaden 2006

Jäger, Bernd (1992): Zur Abzinsungsproblematik im Falle erwarteter Verpflichtungsüberschüsse aus Dauerschuldverhältnissen, in: Die Wirtschaftsprüfung (1992), S. 557 – 570

Jonas, Heinrich H. (1986): Die in der aktienrechtlichen Handelsbilanz zulässige Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften, in: Der Betrieb (1986), S. 1733 – 1737

Karrenbock, Holger (1994): Zum Saldierungsbereich und zur Abzinsung von Drohverlustrückstellungen, in: Die Wirtschaftsprüfung (1994), S. 97 – 103

Kämpfer, Georg (1994): Zum Ansatz von Aufwandsrückstellungen nach § 249 Abs. 2 HGB, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser (1994), S. 259 – 275

Kaum, Stephan (2000): Die bilanzielle Behandlung genereller Aufwandsrückstellungen in der Europäischen Union, Frankfurt am Main 2000

Kayser, Marc (2002): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen nach HGB, US-GAAP und IAS, Aachen 2002

King, Alfred M. (2006): Fair Value for Financial Reporting, Hoboken 2006

Kirchhof, Jürgen (2005): Die Bilanzierung von Restrukturierungsrückstellungen nach IFRS, in: Die Wirtschaftsprüfung (2005), S. 589 – 601

Kirsch, Hanno (2003): Gestaltungspotenzial durch verdeckte Bilanzierungswahlrechte nach IAS/IFRS, in: Betriebs-Berater (2003), S. 1111 – 1116

Kley, Karl-Ludwig (2001): Die Fair Value-Bilanzierung in der Rechnungslegung nach den International Accounting Standards (IAS), in: Der Betrieb (2001), S. 2257 – 2262

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (2003): Rechnungslegung nach US-amerikanischen Grundsätzen, 3. Auflage, Berlin 2003

Kraus, Stefan (1987): Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz: Bilanzierung von Rückstellungen dem Grunde nach, Bergisch Gladbach 1987

*Kühne, Mareike / Nerlich, Christoph (2005): Vorschläge für eine geänderte Rückstellungsbi-
lanzierung nach IAS 37: Darstellung und kritische Würdigung, in: Betriebs-Berater (2005), S.
1839 – 1844*

*Kupsch, Peter (1989): Neuere Entwicklungen bei der Bilanzierung und Bewertung von Rück-
stellungen, in: Der Betrieb (1989), S. 53 – 62*

*Kupsch, Peter (2000): Ansatz und Bewertung von Rückstellungen im amerikanischen Jahres-
abschluss – eine vergleichende Betrachtung aus deutscher Sicht, in: US-amerikanische Rech-
nungslegung: Grundlagen und Vergleiche mit dem deutschen Recht, 4. Auflage, hrsg. von
Wolfgang Ballwieser, Stuttgart 2000, S. 115 – 138*

*Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2005): Faktische Verpflichtungen und (ver-
deckte) Aufwandsrückstellungen nach IFRS und HGB/ESTG, in: Betriebs-Berater (2005), S.
2344 – 2349*

*Lüdenbach, Norbert / Hoffmann, Wolf-Dieter (2007): Haufe IFRS-Kommentar, 5. Auflage,
Freiburg 2007*

*Mayer-Wegelin, Eberhard (1995): Die wirtschaftliche Verursachung von Verbindlichkeits-
rückstellungen, in: Der Betrieb (1995), S. 1241 – 1245*

Mayr, Gunter (2004): Rückstellungen in der Handels- und Steuerbilanz, Wien 2004

Moxter, Adolf (1989): Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und Höchstwertprinzip, in: Betriebs-Berater (1989), S. 945 – 949

Moxter, Adolf (1992): Rechnungslegung: Entwicklungen bei der Bilanzierung und Prüfung von Kapitalgesellschaften, Düsseldorf 1992

Moxter, Adolf (1999): Rückstellungen nach IAS: Abweichungen vom geltenden deutschen Bilanzrecht, in: Betriebs-Berater (1999), S. 519 – 525

Nowotny, Christian / Tichy, Maximilian G. (2000): § 198 HGB, in: Kommentar zum Handelsgesetzbuch, 2. Auflage, hrsg. von Manfred Straube, Wien 2000, S. 154 – 187

Peemöller, Volker / Finsterer, Hans / Neubert, Martin (2000): Einführung in die Internationale Rechnungslegung – Übersicht und Vergleich, in: Internationale Rechnungslegung und Prüfung: betriebswirtschaftliche und juristische Aspekte: HGB, IAS, US-GAAP und ISA, hrsg. von Wolfgang Blomayer und Volker Peemöller, Berlin 2000, S. 15 – 47

Pejic, Philip / Meisel, Patrick (1998): Discontinuing Operations – Ausweis- und Bilanzierungsvorschriften nach dem neuen Standard des IASC, in: Der Betrieb (1998), S. 2229 – 2232

Pellens, Bernhard (2001): Internationale Rechnungslegung, 4. Auflage, Stuttgart 2001

Pisoke, Marc (2004): Ungewisse Verbindlichkeiten in der internationalen Rechnungslegung: Zur zweckadäquaten Passivierung und Bewertung, Wiesbaden 2004

Prinz, Markus (2007): Restrukturierungsrückstellungen im Visier der Betriebsprüfung, in: Der Betrieb (2007), S. 353 – 358

Psarski, Katharina (2004): Restrukturierungen im Einzel- und Konzernabschluss, Wiesbaden 2004

Reinhart, Alexander (1998): Rückstellungen, Contingent Liabilities sowie Contingent Assets nach der neuen Richtlinie IAS 37, in: Betriebs-Berater, S. 2514 – 2521

Rodewald, Jörg (1992): Standortwechsel und Aufwandsrückstellung, in: Betriebs-Berater (1992), S. 2184 – 2188

Schiller, Michaela (2004): Restrukturierungsrückstellungen nach HGB, IAS und US-GAAP, München 2004

Schulze-Osterloh, Joachim (2003): Rückzahlungsbetrag und Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten – Überlegungen zur Reform des HGB-Bilanzrechts, in: Betriebs-Berater (2003), S. 351 – 355

Schween, Carsten (2007): Bewertung von Rückstellungen und sonstigen nichtfinanziellen Verpflichtungen: Änderungsvorschläge in ED IAS 37amend, in: Die Wirtschaftsprüfung (2007), S. 686 – 696

Siegel, Theodor (2005): Rückstellungen, Realisationsprinzip und Rechtsprechung, in: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, hrsg. von Otto Altenburger, Wien 2005, S. 97 – 118

Wangemann, Birgit (1997): Die Berücksichtigung ungewisser Verpflichtungen innerhalb der US-amerikanischen Rechnungslegung, in: Die Wirtschaftsprüfung (1997), S. 194 – 200

Weißer, Petra (2000): Wesentliche Ansatz- und Bewertungsunterschiede zwischen IAS und HGB, in: Internationale Rechnungslegung und Prüfung: betriebswirtschaftliche und juristische Aspekte: HGB, IAS, US-GAAP und ISA, hrsg. von Wolfgang Blomayer und Volker Peemöller, Berlin 2000, S. 327 – 350

Wielenberg, Stefan / Blecher, Christian / Puchala, Andrzej (2007): Die Reform der Bilanzierung von Non Financial Liabilities: Eine systematische Auswertung der Kommentare zum ED IAS 37, in: Zeitschrift für internationale kapitalmarktorientierte Rechnungslegung (2007), S. 453 – 459

Winnefeld, Robert (2006): Bilanz-Handbuch, 4. Auflage, München 2006

Woerner, Lothar (1994): Zeitpunkt der Passivierung von Schulden und Verbindlichkeitsrückstellungen – Problematik der „wirtschaftlichen Verursachung“ –, in: Bilanzrecht und Kapitalmarkt, Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, hrsg. von Wolfgang Ballwieser (1994), S. 485 – 506

Zülch, Henning / Hender, Matthias (2008): Die Verlautbarungen der IASB-Rechnungslegung, in: International Financial Reporting Standards (IFRS) 2008, Deutsch-Englische Textausgabe der von der EU gebilligten Standards, 2. Auflage, hrsg. von Wiley-VCH, Weinheim (2008)

Wirtschaftslexikon, URL: <http://www.wirtschaftslexikon24.net/d/management-discussion-analysis-md-a/management-discussion-analysis-md-a.htm>, (Zugriff: 6.5.2008)

Anhang 1: Zusammenfassung

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Gegenüberstellung der Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen gemäß den Vorschriften des UGB, HGB, US-GAAP und IFRS.

Aufgrund der vorherrschenden Stellung der Ausschüttungs- und Steuerbemessungsfunktion des Jahresabschlusses nach UGB bzw. HGB ergeben sich im Gegensatz zum Jahresabschluss nach US-GAAP und IFRS, dessen Funktion in der Abdeckung des Informationsbedarfs des Kapitalmarkts liegt, einige Unterschiede hinsichtlich der Bilanzierung, Bewertung und Offenlegung von geplanten Restrukturierungsverpflichtungen. So steht nach österreichischem bzw. deutschem Recht der Grundsatz der Vorsicht im Zentrum der Rechnungslegung, im amerikanischen und internationalen Regelungswerk stellt hingegen die Bewertung zum Fair Value den Hauptgrundsatz der Bilanzierung dar.

Die grundlegendsten Unterschiede bei der Rechnungslegung über Restrukturierungsverpflichtungen liegen in den Bereichen des Bilanzansatzes von Rückstellungen und deren Bewertung sowie der Offenlegung zusätzlicher Anhangangaben. Der Detaillierungsgrad des Regelungsumfanges betreffend Restrukturierungsverpflichtungen gemäß US-GAAP und IFRS ist im Vergleich zu UGB und HGB sehr ausgeprägt. In der österreichischen und deutschen Rechnungslegung finden im Fall von Restrukturierungsverpflichtungen demnach nur die allgemeinen Vorschriften zur Bildung von Rückstellung in Verbindung mit den GoB ihre Anwendung. Ein grundlegender Unterschied betreffend den Ansatz einer Rückstellung für Restrukturierungsverpflichtungen besteht hinsichtlich der Eintrittswahrscheinlichkeit der Verpflichtung. UGB bzw. HGB berechtigen unter Anwendung der GoB und im Speziellen des Vorsichtsprinzips bereits zu einer Erfassung von Rückstellungen in der Bilanz ab einer Eintrittswahrscheinlichkeit unter 50 % wohingegen bei IFRS mit einer Inanspruchnahme der Verpflichtung zu mehr als 50 % gerechnet werden muss. US-GAAP sieht sogar die Voraussetzung einer Eintrittswahrscheinlichkeit von über 80 % vor. Ferner schließen die Vorschriften der US-GAAP im Gegensatz zu den gesetzlichen Regelungen des UGB und HGB den Ansatz von Aufwandsrückstellungen prinzipiell aus, wohingegen IFRS neben dem generellen Ansatzverbot im Fall von Restrukturierungen Ausnahmen zulässt. Ebenso kommt es im Zusammenhang mit der Bewertung von Restrukturierungsrückstellungen zu durchaus unterschiedlichen Wertansätzen. Demnach wird im nach österreichischen und deutschen Recht aufgestellten Jahres-

abschluss der Wertansatz tendenziell eher höher ausfallen als im amerikanischen oder internationalen Abschluss nach IFRS. Hinsichtlich der Offenlegung von Informationen betreffend geplanter Restrukturierungsmaßnahmen sehen die Regelungen der US-GAAP und IFRS weit- aus detailliertere Anhangangaben als das UGB und HGB vor.

Wie sich bei vergleichender Betrachtung der Rechnungslegungssysteme durchgehend erkennen lässt, liegen die Vorschriften der US-GAAP und IFRS hinsichtlich der Erfassung von Restrukturierungsverpflichtungen im Jahresabschluss deutlich näher beisammen als jene des UGB bzw. HGB. Es ist davon auszugehen, dass sich im Zuge des Konvergenzprojektes die Regelungen der US-GAAP und IFRS noch weiter aneinander annähern werden um die derzeit bestehenden Schwierigkeiten hinsichtlich der objektiven Vergleichbarkeit internationaler Jahresabschlüsse in Zukunft zu minimieren.

Anhang 2: Abstract

The objective of this thesis is the discussion and comparison of financial accounting of restructuring according to the prescriptions of the Austrian and German commercial law and the standards of US-GAAP and IFRS.

As a result of the predominant position of the payout of dividends and the tax assessment of the financial statement according to Austrian and German law there are a couple of differences compared to the statement according to US-GAAP and IFRS which has its main function in the preparation of information for the capital markets. Accounting in Austria and in Germany focuses on conservatism whereas the American and international standards point its main focus on the fair value measurement.

The basic differences of the financial accounting of restructuring obligations can be found in the recognition, the measurement and the disclosure of provisions. The regulations according to US-GAAP and IFRS include much more details regarding the accounting of restructuring than Austrian or German law. In Austria and Germany only the general rules regarding provisions in connection with the proper accounting principles are applied to restructuring obligations. One of the main differences concerning the recognition of restructuring provisions is the probability of occurrence. Therefore in Austria and in Germany a probability under 50 % suffices for the recognition of a provision whereas IFRS requires a probability of more than 50 % and US-GAAP demands even more than 80 %. Furthermore the recognition of a provision for operating expenses is not allowed under US-GAAP and IFRS in contrast to Austrian and German law – IFRS makes some exceptions for expenses regarding restructuring. There are also some differences in the measurement of provisions regarding restructuring obligations. According to this the valuation of provisions of restructuring in Austrian and German financial statements would be higher than in statements following the standards of US-GAAP and IFRS. The standards of US-GAAP and IFRS include much more and more detailed requirements concerning the disclosure of future restructuring obligations in the notes than the Austrian and German law.

As the comparison of the discussed accounting principles shows, the regulations of US-GAAP and IFRS regarding the assessment of restructuring obligations in financial statements show much more similarity than the prescriptions in Austria or Germany. It can be assumed that in

the course of the convergence project the standards of US-GAAP and IFRS will approximate much more to avoid existing difficulties in the comparison of international financial statements.

Anhang 3: Curriculum Vitae

Personal Details

Name: Petra Ceylan
Date of Birth: March 3rd, 1977
Place of Birth: Vienna
Citizenship: Austria
Marital Status: married, 2 children

Education

1983 – 1987 Elementary School
1987 – 1991 Grammar School
1991 – 1996 Commercial School with A-levels

since 2000 Study of International Business Administration, University of Vienna
Specialized on Revision, Tax, Trust and Financial Reporting
Thesis: “Accounting for Restructuring Obligations – a Comparison of UGB/HGB, US-GAAP and IFRS”

Trainings

Telecommunications Trainings
Management & Leadership Trainings
Finance & Controlling Trainings
Presentation Trainings
Event & Marketing Trainings

Languages

German native
English fluently written and spoken
French university knowledge

Working Experience

- since 2006 maternity leave
- 2003- 2006 **Priority Telecom GmbH/UPC Austria GmbH**
Manager Productmarketing
- 2001-2003 **Priority Telecom GmbH/Cignal Global Communications Austria GmbH**
(since the acquisition of Cignal by Priority Telecom):
Marketing Communications Manager
- 2000 – 2001 **Cignal Global Communications Austria GmbH**
Office Manager & Event Marketing
- 1996 – 2000 **Nokia Austria GmbH**
Management Assistant & Event Marketing Co-ordinator