
I. Unterschiede in der internationalen Rechnungslegung

1. Ursachen für die Unterschiede

Es gibt zahlreiche Ursachen für die Unterschiede in der Rechnungslegung der Unternehmen in den verschiedenen Staaten. Sie sind weitgehend historisch bedingt. Ihre Bedeutung ist sehr unterschiedlich. Teilweise sind sie miteinander verflochten.

a) Unterschiedliche oder fehlende Zielsetzung der externen Rechnungslegung

Eine wesentliche Ursache für die Unterschiede in der externen Rechnungslegung liegt in verschiedenen und teilweise fehlenden Zielsetzungen in den einzelnen Ländern. In Deutschland gibt es z.B. keine gesetzlichen oder anderen Vorschriften über die Ziele der externen Rechnungslegung. In den angelsächsischen Ländern sieht man das Ziel darin, Informationen zur Entscheidungsfindung zu liefern und Rechenschaft abzulegen. In Frankreich und Schweden ist die externe Rechnungslegung dagegen stark von der nationalen Wirtschaftskontrolle und von gesamtwirtschaftlichen Zielsetzungen geprägt.

b) Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt

Es gibt

- Länder, die eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz und umgekehrt kennen, und
- Länder, die keine Verknüpfung der Handelsbilanz mit der Steuerbilanz kennen.

Diese Ursache für die Unterschiede in der internationalen Rechnungslegung hängt eng mit der im vorigen Abschnitt genannten Ursache zusammen.

Zu der ersten Ländergruppe gehören hauptsächlich die kontinentaleuropäischen Länder ohne die Niederlande und zu der zweiten Ländergruppe die angelsächsischen Länder.

Die Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit hat zur Folge, daß die steuerlichen Vorschriften und die Urteile der Steuergerichte die Handelsbilanz erheblich beeinflussen. Die weitere Folge daraus war, daß es in den Ländern, in denen man die Maßgeblichkeit und die umgekehrte Maßgeblichkeit kennt, nur wenige oder gar keine Vorschriften gibt, die nur für die Handelsbilanz gelten. Dies bedeutet in der Praxis – obwohl das Gesetz etwas Gegenteiliges aussagt –, daß die Handelsbilanz nur ein Anhängsel der Steuerbilanz ist und nicht umgekehrt. Es gab somit in der Vergangenheit in den meisten kontinentaleuropäischen Ländern in Wirklichkeit keine

echte Handelsbilanzen, sondern nur einige, manchmal sogar schlechte Retuschen der Steuerbilanzen, die als handelsrechtliche Rechnungslegung deklariert wurden. Solche Handelsbilanzen können weder die gewünschte Informationsfunktion des Jahresabschlusses erfüllen noch eignen sie sich als Rechenschaftslegung der Unternehmensleitung. Da sie vom internationalen Kapitalmarkt nicht akzeptiert werden, gehen große kontinentaleuropäische Unternehmen dazu über, eine Rechnungslegung nach US-GAAP oder IAS vorzunehmen.

c) Rechtssystem

Eine weitere Ursache liegt in den unterschiedlichen Rechtssystemen. Man unterscheidet das auf das römische Recht zurückgehende Code Law, bei dem es umfangreiche Gesetzesvorschriften gibt, die möglichst alle Spezialfälle abdecken, und das Rechtssystem des Common Law, bei dem es nur eine begrenzte Anzahl von Gesetzesvorschriften gibt. Die Rechtsprechung und somit die Fortentwicklung des Rechts erfolgt beim Common Law hauptsächlich durch das Ableiten von Prinzipien aus bereits entschiedenen Einzelfällen (case law).

Das Rechtssystem des Code Law gilt in den kontinentaleuropäischen Ländern und das Rechtssystem des Common Law in den angelsächsischen Ländern.

Diese unterschiedlichen Rechtssysteme haben auch die Denkweise und die Gesetzgebung hinsichtlich der Rechnungslegung in den einzelnen Ländern beeinflusst. So wurde z.B. in Großbritannien 1981 mit dem UK Companies Act erstmals ein Gesetz über Rechnungslegung erlassen, und zwar aufgrund der Umsetzung der EG-Richtlinien in nationales Recht. Vorher gab es in Großbritannien nur Rechnungslegungsstandards des privatrechtlichen Accounting Standards Committee (ASC), die die Rechnungslegung der Unternehmen regelten.

Die Länder, in denen das Code Law gilt, sind weitgehend identisch mit denen, in denen auch das Maßgeblichkeitsprinzip (Ausnahme Niederlande) gilt, und die Länder, in denen das Common Law gilt, sind weitgehend identisch mit denen, die kein Maßgeblichkeitsprinzip kennen.

In der deutschen Literatur über internationale Rechnungslegung wird stark der Unterschied zwischen dem Code Law und dem Common Law herausgestellt, um dadurch eine gewisse Überlegenheit des Code Law und damit der in Deutschland praktizierten Rechnungslegung zu suggerieren. Tatsächlich ist es aber so, daß es in den Ländern mit dem Code Law nur wenige Vorschriften für die Handelsbilanz, die teilweise selbstverständlich sein sollten oder fast den Charakter von Allgemeinplätzen haben (Klarheit, Übersichtlichkeit, Bilanzidentität, Fortführung der Unternehmenstätigkeit, Einzelbewertung, Vorsicht, periodengerechte Erfolgsermittlung, Saldierungsverbot), gibt. Demgegenüber bestehen jedoch umfangreiche Gesetzesvorschriften im Steuerrecht, die auf die Handelsbilanz einen großen Einfluß haben. In den Ländern, in denen das Common Law gilt, gibt es dagegen sehr viele Vorschriften von nicht-staatlichen Institutionen, die in ihrer tatsächlichen Bedeutung mehr oder weniger Gesetzen gleichkommen. Auf Wahlrechte wird dabei weitgehend verzichtet.

Nachteil des Code Law bei der Rechnungslegung ist es, daß es selbst bei nur wenigen Vorschriften durch

- seinen langwierigen Gesetzgebungsprozeß,
- eine Überbetonung der juristischen gegenüber den wirtschaftlichen Aspekten und
- die Inkompetenz der Politiker und der Ministerialbürokratie auf diesem Gebiet

eine zügige Anpassung der Rechnungslegung an wirtschaftliche Veränderungen verhindert (z.B. zu späte Einführung der Konzernrechnungslegung, da es keine rechtliche Einheit Konzern gibt). Außerdem wird Mißbrauch mit ursprünglich sinnvollen Regelungen betrieben (z.B. Vorsichtsprinzip als Vorwand für Steuerminimierung und Ergebnisglättung).

Die besten Rechnungslegungsnormen haben die Länder mit dem Common Law. Das liegt daran, daß aufgrund des völligen Fehlens von gesetzlichen Rechnungslegungsvorschriften normsetzende Institutionen (standard setter) gebildet wurden. Sie erarbeiteten Rechnungslegungsnormen, bei denen die wirtschaftliche Betrachtungsweise und die periodengerechte Erfolgsermittlung im Vordergrund stehen, was Voraussetzung für die Darstellung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage bzw. für eine true and fair view (englisch) bzw. fair presentation (amerikanisch) ist.

Die Qualität und die Verbindlichkeit der Rechnungslegungsnormen dieser Länder sind durchaus unterschiedlich. Die höchste Qualität haben die US-GAAP. Dies hat zwei wesentliche Gründe:

- Die normsetzende Institution (standard setter), der 1972 gegründete FASB, ist unabhängig und wird von verschiedenen Gruppen getragen (vorher wurden Rechnungslegungsnormen nur von den Wirtschaftsprüfern entwickelt).
- Die SEC, die die Interessen der Jahresabschlußleser (Investoren, Kreditgeber, Öffentlichkeit) wahrt, hat großen Einfluß.

Das International Accounting Standards Committee (IASC) bzw. der International Accounting Standards Board (IASB) arbeitet nach ähnlichen Prinzipien. Deshalb haben die IAS/IFRS inzwischen eine vergleichbare Qualität wie die US-GAAP erreicht.

d) Kapitalmarkt und Finanzierung der Unternehmen

Einen großen Einfluß auf die Rechnungslegung und Publizität der Unternehmen hat die Bedeutung des Kapitalmarktes und die Art der Finanzierung der Unternehmen in dem jeweiligen Land.

In den Ländern,

- in denen die Rechtsform der Aktiengesellschaft vorherrschend ist und die Finanzierung der Unternehmen in hohem Maße über die Börse vorgenommen wird (d.h. in denen die Börsenkapitalisierung im Verhältnis zum Bruttosozialprodukt sehr hoch ist), und
 - die viele institutionelle von den Geschäftsbanken unabhängige auf Informationen drängende Kapitalanleger (z.B. Pensionsfonds, Investmentfonds) haben,
- sind die Vorschriften für die Rechnungslegung und Publizität der Unternehmen zwangsläufig wesentlich weiter entwickelt.

In den Ländern dagegen, in denen

- das Eigenkapital der Unternehmen dauerhaft in fester Hand ist (Familien, Banken, Versicherungen, öffentliche Hand),
- andere Unternehmensrechtsformen eine größere Rolle spielen und
- es oft eine hohe Fremdfinanzierung gibt, ist die Rechnungslegung und Publizität noch rückständig.

Zu der ersten Gruppe gehören insbesondere die USA, Großbritannien und die Niederlande und zur zweiten Gruppe u.a. Deutschland, Frankreich und Italien.

e) Berufsstand der Wirtschaftsprüfer

Während es in den USA, Großbritannien und den Niederlanden bereits im vorigen Jahrhundert Wirtschaftsprüfer gab, entstand der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Frankreich und Italien rund 50 Jahre später. Die folgende Tabelle zeigt eine Übersicht über das Alter und die Mitgliederzahl der Wirtschaftsprüferinstitute in verschiedenen Ländern:

Age and size of some professional accountancy bodies¹

Country	Body	Founding date*	Approx. number (thousands) 2003
Australia	CPA Australia	1952 (1886)	97
	Institute of Chartered Accountants in Australia	1928 (1885)	34
Canada	Canadian Institute of Chartered Accountants	1902 (1880)	68
China	Chinese Institute of Certified Public Accountants	1988	127
France	Ordre des Experts Comptables	1942	16
Germany	Institut der Wirtschaftsprüfer	1932	11
India	Institute of Chartered Accountants of India	1949	93
Japan	Japanese Institute of Certified Public Accountants	1948 (1927)	13**
Netherlands	Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants	1967 (1895)	13
New Zealand	Institute of Chartered Accountants of New Zealand	1909 (1894)	27

¹ Nobes, Christopher/Parker, Robert: Comparative International Accounting, 8th ed., 2004, S. 6

Country	Body	Founding date*	Approx. number (thousands) 2003
United Kingdom and Ireland	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	1880 (1870)	124
	Institute of Chartered Accountants of Scotland	1951 (1854)	15
	Association of Chartered Certified Accountants	1939 (1891)	95
	Institute of Chartered Accountants in Ireland	1888	13
United States	American Institute of Certified Public Accountants	1887	328

Note: *Dates of earliest predecessor bodies in brackets. The names of some of the bodies have changed from time to time.

** Excluding junior CPAs.

(Anmerkung: Der Begriff Accountant ist in der englischen Sprache weiter gefaßt als der deutsche Begriff Wirtschaftsprüfer. Unter den deutschen Begriff Wirtschaftsprüfer fallen nur Personen, die diesen Beruf aktiv ausüben, während in Großbritannien in »professional accountancy bodies« auch Personen Mitglied sind, die sich in der Wirtschaft, in öffentlichen sowie wissenschaftlichen Institutionen mit Fragen der Rechnungslegung befassen. In Deutschland hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in den Vergangenheit versucht, die Eintrittsbarriere in die »Zunft« der Wirtschaftsprüfer möglichst hoch zu halten.)

Die nächste Tabelle zeigt eine Übersicht über die Herkunftsländer der vier größten Wirtschaftsprüfungsunternehmen der Welt:

Leading international accountancy firms, 2004²

	Main countries of origin
Deloitte	UK, USA, Canada, Japan
Ernst & Young	USA, UK
KPMG	Netherlands, UK, USA, Germany
PricewaterhouseCoopers	UK, USA

Note: The names given above are those of the international firms. National firms may have different names.

Die wesentlich frühere Gründung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer und seine wesentlich größere Bedeutung in Ländern wie den USA, Großbritannien und den Niederlanden ist nicht zuletzt auf die frühe Entstehung von Kapitalgesellschaften

2 Nobes, Christopher/Parker, Robert: Comparative International Accounting, 8th, ed., 2004, S. 7

(z.B. englische Ostindische Kompanie 1599 und niederländische Vereinigte Ostindische Kompanie 1602) und die hohe Börsenkapitalisierung in diesen Ländern zurückzuführen.

Während in Deutschland der Börsenkrach von 1929 erst zur Gründung des Berufs der Wirtschaftsprüfer führte, bewirkte er in den USA die Gründung der Securities and Exchange Commission (SEC), die ihrerseits die Wirtschaftsprüfer beauftragte, schriftlich fixierte »generally accepted accounting principles« auszuarbeiten.

f) Gesetzgebung aufgrund des gesellschaftlichen Umfeldes und historischer Erfahrungen

Das gesellschaftliche Umfeld und die historischen Erfahrungen prägen auch die unterschiedliche Gesetzgebung in den einzelnen Ländern.

Während man aufgrund der vorher genannten Ursachen die Rechnungslegungswelt etwas großzügig in zwei Blöcke, nämlich die kontinentaleuropäische und die angelsächsische Welt, aufteilen könnte, treten durch die nationale Gesetzgebung immer mehr Unterschiede in den einzelnen Blöcken auf.

Aufgrund des Securities Act von 1933 und des Securities Exchange Act von 1934 in den USA, die eine Folge des Börsenkrachs von 1929 waren, koppelte sich z.B. die amerikanische Rechnungslegung immer mehr von der englischen Rechnungslegung ab.

Während man in Frankreich und vielen anderen Ländern Kontinentaleuropas bis in die 60er Jahre des letzten Jahrhunderts und länger praktisch nur eine auf der Steuerbilanz beruhende Einheitsbilanz kannte, schuf man in Deutschland wesentlich früher ein Aktienrecht, das wegen der Unternehmenszusammenbrüche in der Vergangenheit den Gläubigerschutz und das Vorsichtsprinzip betonte. Dadurch gab es in Deutschland bei den Aktiengesellschaften und zum Teil bei den Gesellschaften mit beschränkter Haftung keine Identität der Handelsbilanz mit der Steuerbilanz mehr. Das Vorsichtsprinzip gab den Unternehmensleitungen in Deutschland fast an Willkür grenzende bilanzpolitische Gestaltungsmöglichkeiten. Der mit dem Etikett »Vorsichtsprinzip« von der Unternehmensleitung gewünschte bilanzpolitische Spielraum führte auch dazu, daß die Generalnorm der 4. EG-Richtlinie in Deutschland – im Gegensatz zu den anderen Mitgliedstaaten der EU – nicht korrekt in nationales Recht transformiert wurde.

Eine den Interessen der Unternehmensleitungen, d.h. den Jahresabschlußstellern und nicht den Jahresabschlußlesern, entgegenkommende Gesetzgebung in Deutschland, die aber inzwischen aufgrund der Internationalisierung der Kapitalmärkte zu einem Handicap für die Unternehmensleitungen der großen Gesellschaften wurde, führte dazu, daß bis zur Verabschiedung des Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetzes im Jahre 1998 Unternehmen in Deutschland, die nach internationalen Gepflogenheiten bilanzieren wollten, entweder zwei Jahresabschlüsse erstellen mußten oder nur einen dualen Konzernabschluß, d.h. eine »light«-Version von IAS oder US-GAAP, wählen konnten.

Ein weiteres Beispiel des Einflusses des gesellschaftlichen Umfeldes und der historischen Erfahrungen auf die Gesetzgebung bei der Rechnungslegung ist die Inflation. Hier ist auf die lateinamerikanischen Staaten mit dem Vorreiter Brasilien hinzuwei-

sen. Aber auch in einigen Staaten Europas, wie z.B. Frankreich, Italien und Spanien, gab es gelegentlich Gesetze über die Aufwertung des Sachanlagevermögens.

Als Beispiel für den Einfluß des gesellschaftlichen Umfeldes und historischer Erfahrungen auf die Gesetzgebung ist auch die Kolonialgeschichte mancher Länder in Asien und Afrika anzusehen.

Die Unterschiede in der Rechnungslegung in den einzelnen Ländern erklären sich somit zu einem erheblichen Teil aus den unterschiedlichen Machtverhältnissen einzelner Gruppen (z.B. Banken, Kleinaktionäre, Großaktionäre, Gesellschafter-Geschäftsführer, Vorstände international tätiger Großunternehmen), die Einfluß auf die Gesetzgebung und die normsetzenden Institutionen ausüben. So konnten z.B. in Deutschland die Wirtschaftsverbände, in denen die Leitungen der Unternehmen (Vorstände, Geschäftsführer) und nicht die Anteilseigner der Unternehmen das Sagen haben, in der Vergangenheit eine für den Abschlußleser sehr unfreundliche Rechnungslegung durchsetzen und bis 1998 (siehe Abschnitt D.I.1g Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee [DRSC]) die Bildung einer normsetzenden Institution verhindern. Die Unternehmensleitungen glaubten nämlich durch eine Änderung der Rechnungslegungsnormen die bisherigen großen bilanzpolitischen Möglichkeiten zu verlieren. Außerdem nahmen sie an, steuerliche Vorteile durch die bisher mögliche überzogene Anwendung des Vorsichtsprinzips zu verlieren. Im Rahmen der Globalisierung, d.h. unter dem Druck des internationalen Kapitalmarktes, versuchten jedoch seit einigen Jahren – wie bereits oben gesagt – international tätige deutsche börsennotierte Großunternehmen, für Konzernabschlüsse die US-GAAP und/oder die IAS als Rechnungslegungsnorm in Deutschland durchzusetzen. Die Mehrheit der mittelständischen Unternehmen wehrt sich jedoch weiterhin gegen eine Änderung der Rechnungslegungsnormen, da sie Angst hat, daß eine Änderung der Rechnungslegungsnormen für den Konzernabschluß auf den Einzelabschluß durchschlagen wird und dadurch die obengenannten Vorteile verloren gehen. Das Bundesministerium der Justiz hat sich in der Vergangenheit der Lobby der Jahresabschlußersteller gegenüber nachgiebig gezeigt, was beispielsweise das Bilanzrichtlinien-Gesetz beweist. Als sich diese Lobby aber vor einigen Jahren spaltete, antwortete das Bundesministerium der Justiz darauf mit dem Kapitalaufnahme erleichterungsgesetz.

g) Theorien der Rechnungslegung

Der Einfluß der Wissenschaft auf die Unterschiede der Rechnungslegung ist sehr gering.

Die in Deutschland entwickelten betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien (z.B. Schmalenbach, Eugen: Grundlagen dynamischer Bilanzlehre, 1. Aufl. 1919 bis Dynamische Bilanz, 13. Aufl. 1962; übersetzt in mehrere Sprachen) hatten praktisch keinen Einfluß auf die Rechnungslegung. Das lag nicht am Mangel der von Schmalenbach vertretenen dynamischen Bilanztheorie – in den angelsächsischen Ländern wurde der Gedanke von Schmalenbach auch ohne Bilanztheorie verwirklicht –, sondern hauptsächlich an dem mächtigen Einfluß der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft, die die Interessen der Jahresabschlußersteller vertreten, auf den Gesetzgeber. Der Einfluß der Jahresabschlußleser bzw. Kapitalanleger ist in Deutschland dagegen bisher unbedeutend, da es praktisch keine mächtigen deutschen Pensionsfonds

und geschäftsbankenunabhängige Investmentfondsgesellschaften gibt und Gesetzgeber, Aufsichtsräte und Wirtschaftsprüfer die Interessen der Jahresabschlußleser und Kapitalanleger ungenügend wahrnehmen. Hinzu kommt, daß die Interessenvertreter der Jahresabschlußersteller das Vorsichtsprinzip und den Gläubigerschutz als etwas Positives für die Allgemeinheit stark herausgestellt haben. Diese vorgeschobenen Gründe dienen tatsächlich nur den Steuersparinteressen und der Bilanzpolitik der Jahresabschlußersteller. Bedauerlicherweise haben sich auch große Teile der »Enkel- und Urenkel-Generation« von Schmalenbach an die Machtverhältnisse im Bilanzwesen angepaßt.

Als Einfluß der Wissenschaft auf die Rechnungslegung ist in der Literatur (Nobes/Parker und Mueller/Gernon/Meek) lediglich derjenige von Theodore Limperg jr. auf die Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten in den Niederlanden bekannt.

2. Die wesentlichen Unterschiede

a) Vorsichtsprinzip und periodengerechte Erfolgsermittlung

Das Vorsichtsprinzip wird in den verschiedenen Ländern unterschiedlich ausgelegt. Man kann bei seiner Auslegung die Rechnungslegungswelt nicht in zwei Blöcke, nämlich den kontinentaleuropäischen und den angelsächsischen Block, einteilen, da innerhalb der einzelnen Blöcke Auslegungsunterschiede bestehen. Die US-amerikanische Rechnungslegung ist z.B. vorsichtiger als die britische. In Großbritannien – auch gemäß IAS/IFRS – können z.B. Entwicklungskosten unter bestimmten Voraussetzungen aktiviert werden, nicht dagegen in den USA und auch nicht in Deutschland. An diesem Beispiel zeigt sich, daß man weder von einer angelsächsischen Rechnungslegung noch von einer kontinentaleuropäischen Rechnungslegung sprechen sollte. Trotz der 4. gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinie von 1978 und der 7. gesellschaftsrechtlichen EG-Richtlinie von 1983 konnte man bisher auch nicht von einer EU-Rechnungslegung sprechen.

Die extremste Auslegung des Vorsichtsprinzips erfolgt in Deutschland, wo sie die periodengerechte Erfolgsermittlung erheblich beeinträchtigt. Das Vorsichtsprinzip bezieht sich in Deutschland allerdings nur auf die Bewertung von Bilanzposten und nicht den Ausweis des Ergebnisses. In der Praxis wird deshalb in guten Jahren vorsichtig bilanziert und in schlechten Jahren, wenn das Vorsichtsprinzip eher angebracht wäre, wird weniger vorsichtig bilanziert. Das bedeutet, daß eine stille Auflösung von stillen Reserven möglich ist, wenn der entsprechende Bilanzposten immer noch (etwas) vorsichtig bewertet wird. Das ist eine Umkehr und ein Mißbrauch des Vorsichtsprinzips, d.h. eine nicht durch das Vorsichtsprinzip gedeckte zusätzliche Verzerrung der periodengerechten Erfolgsermittlung und somit eine Täuschung der Jahresabschlußleser und das Gegenteil des Gläubigerschutzes.

Darüber hinaus kann durch eine lasche Handhabung des Stetigkeitsgebotes die periodengerechte Erfolgsermittlung in Deutschland verzerrt werden.

Unter das Vorsichtsprinzip im Sinne des Gläubigerschutzes fällt auch die Bildung von gesetzlichen Rücklagen in vielen kontinentaleuropäischen Ländern. Hierbei handelt es sich jedoch nicht um Bewertungsfragen, sondern um Ausschüttungsbeschränkungen im Sinne des Gläubigerschutzes.

b) Rückstellungen und Wertberichtigungen

Durch die Bildung und Auflösung von Rückstellungen und Wertberichtigungen kann die Erfolgsermittlung erheblich beeinflusst werden. Man könnte diesen Abschnitt deshalb auch als einen Unterabschnitt des vorigen Abschnitts »Vorsichtsprinzip und periodengerechte Erfolgsermittlung« betrachten.

Für Rückstellungen gilt in den meisten Ländern der Grundsatz, daß sie wahrscheinlich und einschätzbar sein müssen. In Deutschland reicht es aus, wenn die Verpflichtung nur möglich ist. Darüber hinaus sind in Deutschland auch Aufwandsrückstellungen erlaubt.

Unterschiedlich ist auch die Bildung von Pensionsrückstellungen. Während in den angelsächsischen Ländern in der Regel keine Pensionsrückstellungen notwendig sind, da rechtlich selbständige Pensionsfonds bestehen, gibt es in den kontinentaleuropäischen Ländern auch Pensionszusagen, aber in der Regel keine Pensionsfonds. Es wären deshalb in diesen Ländern entsprechende Pensionsrückstellungen zu bilden. In einer Reihe von Ländern war in der Vergangenheit die Bildung von Pensionsrückstellungen keine Pflicht. In Deutschland besteht z.B. eine Rückstellungspflicht für Neuzusagen erst ab dem 1.1.1987, was für einige Jahrzehnte noch eine Unterdotierung der Pensionsrückstellungen bedeutet.

Im Gegensatz zu den meisten anderen Ländern wird in Deutschland das Vorsichtsprinzip bei der Bildung von Rückstellungen oft zu stark strapaziert, während die Bildung von Pensionsrückstellungen oft zu unvorsichtig erfolgt.

Unterschiede bei den Wertberichtigungen sind hauptsächlich auf steuerliche Vorschriften zurückzuführen. Während in manchen Ländern steuerlich sehr strenge Vorschriften für die Bildung von individuellen Wertberichtigungen bei Forderungen bestehen und dadurch notwendige Wertberichtigungen manchmal unterbleiben, sind in Deutschland in gewissem Umfang sogar pauschale Wertberichtigungen, die nicht dem erwarteten Forderungsausfall entsprechen müssen, zulässig.

Wesentliche Unterschiede können bei der Bildung von Wertberichtigungen bei Sachanlagen aufgrund der unterschiedlichen Schätzung der Nutzungsdauer und der Art der Abschreibung entstehen (linear/degressiv). Der steuerrechtliche Einfluß bei diesem Posten ist in den kontinentaleuropäischen Ländern groß.

c) Bewertung

In den meisten kontinentaleuropäischen und angelsächsischen Ländern erfolgt die Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten. In den Niederlanden ist

auch die Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten möglich und zum Teil üblich. In Großbritannien ist neben der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten auch die Bewertung zu Wiederbeschaffungskosten oder zum Marktwert zulässig und üblich.

In Frankreich, Italien und Spanien war in der Vergangenheit in einzelnen Jahren eine Aufwertung des Sachanlagevermögens wegen der Inflation möglich.

In vielen lateinamerikanischen Ländern erfolgte in der Vergangenheit wegen der Hochinflation regelmäßig eine Aufwertung des Sachanlagevermögens und teilweise des Vorratsvermögens.

Bei der Vorratsbewertung ist in manchen Ländern neben einer Bewertung zu Vollkosten auch eine Bewertung zu Einzelkosten möglich und üblich (Belgien, Deutschland). In manchen Ländern ist eine Lifo-Bewertung der Vorräte nicht üblich (Großbritannien, Japan, Kanada) oder nicht zulässig (Schweden).

d) Rechtliche und wirtschaftliche Betrachtungsweise

Im Jahresabschluß sollen sich die wirtschaftlichen Verhältnisse eines Unternehmens widerspiegeln. Deshalb sollte bei der Erstellung des Jahresabschlusses in erster Linie die wirtschaftliche und weniger die rechtliche Betrachtungsweise maßgebend sein.

Leasing

Bei der Behandlung von Leasingverträgen zeigt sich deutlich, inwieweit die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Rechnungslegung in den einzelnen Ländern berücksichtigt wird.

In Deutschland werden Leasingverträge in der Regel so gestaltet, daß eine Aktivierung und Passivierung beim Leasingnehmer nicht zu erfolgen hat. Der Umfang der Leasingverträge braucht auch nicht gesondert im Anhang angegeben zu werden.

In den angelsächsischen Ländern dagegen werden die Leasingverträge entsprechend der wirtschaftlichen Betrachtungsweise behandelt.

Konsolidierung

Ein weiteres Beispiel, inwieweit die rechtliche oder wirtschaftliche Betrachtungsweise in einem Land dominiert, ist die Konsolidierung.

Da ein Konzern eine wirtschaftliche und keine rechtliche Einheit ist, haben sich die konsolidierten Jahresabschlüsse in den USA aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Gegensatz z.B. zu Deutschland viel früher durchgesetzt.

In den USA gab es die ersten konsolidierten Jahresabschlüsse bereits vor 1900, und nach 1920 wurden sie allgemeine Praxis. Sie ersetzten die Einzelabschlüsse. In Großbritannien und den Niederlanden wurden konsolidierte Jahresabschlüsse in den 30er Jahren üblich.

In Deutschland wurde erst 1965 für Aktiengesellschaften und für Kommanditgesellschaften auf Aktien der Konzernabschluß, der allerdings nur die inländischen Tochterunternehmen enthalten mußte, Pflicht. Die Kapitalkonsolidierung erfolgte dabei nach der erfolgsunwirksamen deutschen Methode. Seit etwa 1970 haben größere deutsche Unternehmen freiwillig zusätzlich sogenannte Weltbilanzen erstellt, was jedoch nicht nach einheitlichen Kriterien geschah.

Zwischen 1985 und 1993 wurde aufgrund der 7. EG-Richtlinie ein zusätzlicher Konzernabschluß (Weltabschluß) neben dem Einzelabschluß in allen EG-Staaten Pflicht. In den meisten EG-Staaten war vorher ein Konzernabschluß unbekannt.

Diese unterschiedlichen Erfahrungen der einzelnen Länder mit der Konsolidierung haben noch Auswirkungen auf die heutige Konsolidierungspraxis. Es gibt deshalb Unterschiede beim Konsolidierungskreis, der Anwendung der Interessenzusammenführungsmethode und der Quotenkonsolidierung, der Definition der Tochterunternehmen und der assoziierten Unternehmen sowie der Behandlung des Geschäfts- oder Firmenwertes (Goodwill).

In Deutschland ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise, ähnlich wie in Frankreich, Italien und Schweden, schwach ausgeprägt.

Aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist in den USA ein vergleichbares Wort für »Bilanzrecht« unbekannt.

e) Wahlrechte und Gestaltungsspielräume

Unterschiede in der Rechnungslegung können auch durch die unterschiedliche Nutzung von Wahlrechten und Gestaltungsspielräumen entstehen.

In den Ländern, die bis vor wenigen Jahrzehnten nur eine auf der Steuerbilanz beruhende Einheitsbilanz kannten, sind die Wahlrechte und Gestaltungsspielräume relativ gering, da das Steuerrecht meistens keine Wahlrechte und Gestaltungsspielräume enthält. In den angelsächsischen Ländern enthalten die Rechnungslegungsnormen in der Regel auch kaum Wahlrechte und Gestaltungsspielräume.

In Deutschland hingegen ist trotz der starken Verknüpfung mit dem Steuerrecht das Ausmaß der Wahlrechte in der Handelsbilanz besonders groß. Zum einen liegt das an den expliziten Wahlrechten im HGB, und zum anderen ergibt es sich aus den fehlenden Rechnungslegungsnormen im HGB, die faktisch zu Wahlrechten und Gestaltungsspielräumen führen.

f) Berichterstattung

Ein Jahresabschluß, d.h. eine Zwischenabrechnung im Leben eines Unternehmens, nur in Form einer Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung kann bei

- den heutigen komplexen wirtschaftlichen und technischen Verhältnissen sowie den rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten,
- der Größe, den verschiedenen Tätigkeitsbereichen und den unterschiedlichen regionalen Schwerpunkten der Unternehmen und
- den vielen Notwendigkeiten der Schätzung und der nicht versicherbaren Risiken (z.B. Umweltschutz, Rechtsstreitigkeiten von besonderer Bedeutung, neue Gesetze und Verordnungen)