

CAS Financial Management

Kritikpunkte waren:

1. Ab und zu zu viel Text auf Folien.
Verteidigung: Keine zusätzlichen Wordfiles
2. Nicht in Tablets gucken, was die Leute sonst noch treiben.

«Modul 2 «Financial and Management Accounting»

«IAS 37 Provisions; Rückstellungen»

«Evelyn Teitler-Feinberg»

«27. August 2016 von 08:40 – 12:00h»

IAS 37 Provisions; Rückstellungen



Was nicht zwingend nach Rückstellungen ruft



Ziele dieser Lerneinheit

Ziele

Nach der Erarbeitung von IAS 37 wissen Sie,

- **wann** eine Verpflichtung als **Rückstellung** zu **bilanzieren** und wann
 - **eine Eventualverpflichtung** oder eine
 - **Eventualforderung offen zu legen** ist
- Sie kennen die Faktoren, welche die Bewertung von Rückstellungen beeinflussen
- Sie können die **Offenlegungsvorschriften** von IAS 37 umsetzen.

Zielerreichung mit Illustrationen aus Reports und Übungsfällen:

1. in dieser Präsentation
2. mit weiteren Übungsfälle in einer zweiten Präsentation
3. mit Übungsfälle in Word.docx

AGENDA: IAS 37 PROVISIONS / RÜCKSTELLUNGEN

**IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS /
RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN**

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ**
3. **MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN**
4. **CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH**
5. **APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN**
6. **DISCLOSURE / ANGABEN**

Brisantes Problem: Takata Airbags

Under the oversight of the National Highway Traffic Safety Administration (NHTSA), multiple automakers are recalling vehicles with certain types of driver and passenger frontal **airbag** inflators manufactured by **Takata** Corporation (BMW, Toyota, Honda).

Die japanische Takata hat bereits 40 Mio. Wagen von 12 Marken zurückgerufen, weil die Airbags explodieren könnten und so Wageninsassen verletzen.

	31.3.2016	Mio. Yen	31.3.2015
Special losses			
Warranty reserve.....	16,641		52,694
Recall-related loss.....	13,559		2,951
Penalties	8,409		—
Settlement payments	1,910		2,314
Settlement payments for manufacturer's responsibility	3,515		—
Business restructuring loss	125		699
Loss on sales of investment securities.....	120		—
Total special losses.....	44,281		58,660
	Rund 402 Mio.	CHF	533 Mio.

Brisantes Problem: VW, Problem betreffend gezinkten Abgaswerten

1/3

«Noch ist überhaupt nicht abzusehen, ob und wenn ja wie viel der Volkswagen-Konzern an Entschädigungen und Strafen weltweit zahlen muss. Doch die bislang dafür gebildeten Rückstellungen des Autoriesen in Höhe von 6,5 Milliarden EUR* dürften nicht ausreichen. Der VW-Skandal könnte grössere Kosten-Dimensionen erreichen als die Öl-Katastrophe im Golf von Mexiko.» http://www.t-online.de/wirtschaft/unternehmen/id_75603044/abgas-skandal-milliarden-rueckstellungen-von-vw-reichen-wohl-nicht.html

29.09.2015

* Rechtsrisiken allein

Jahresfinanzbericht VW per 31.12.15, S. 53

«Im Zusammenhang mit der **Dieselthematik** bestehen unterschiedliche **Rechtsrisiken**. Aufgrund des noch nicht abgeschlossenen Stadiums der umfassenden und aufwendigen Untersuchungen sowie der Vielschichtigkeit der einzelnen Einflussfaktoren unterliegen die dafür gebildeten Rückstellungen von EUR 7 Mrd. z.T. **erheblichen Schätzungsrisiken**.»
Offenlegung von Schätzungsrisiken gemäss IAS 1.125ff.

Rechtsrisiken, S. 53 und S. 173

- weltweite Strafverfahren ohne USA/ Kanada
- Produktbezogene Klagen USA
- Anlegerklagen exklusive USA/Kanada
- Verfahren USA/Kanada.

Case 1:

2/3

VW, im Spiegel der Presse (Tagi, 29.6.16) und Auswirkungen der «Dieselthematik»?

«Der deutsche Autohersteller hat in den USA eine erste Lösung im Streit um den Abgasskandal erzielt. Er zahlt den **geschädigten Kunden** und den **US Behörden USD 14,7 Mrd.** und ist bereit, **fast 500'000 Wagen zurückzunehmen** und zu **verschrotten**. Doch der finanzielle Schaden wird weit höher sein: Der Konzern muss **zusätzlich mit Bussen** in Milliardenhöhe rechnen. Dazu kommt ein schwerer **Imageschaden**: VW ist unter 100 internationalen Grosskonzernen vom Ansehen her auf den untersten Platz abgerutscht.»

Fragen

1. Wie ist ein **Image-Schaden** im Finanzbericht zu behandeln?
2. Wie sind solche erwarteten **Umsatzrückgänge** im Finanzbericht zu behandeln?

Auswahlmöglichkeiten: Rückstellungen, Impairments oder nicht behandeln

Case 1: VW, Auswirkungen der «Dieselthematik»?

3/3

Fragen

1. Wie ist ein Image-Schaden im Finanzbericht zu behandeln?
2. Wie sind solche erwarteten Umsatzrückgänge im Finanzbericht zu behandeln?

Auswahlmöglichkeiten: Rückstellungen, Impairments oder nicht behandeln

Lösungen

1. **Das sind Zukunftsauswirkungen. Die dürfen nicht zurückgestellt werden.** Möglich: Beim Imairment-Test gemäss IAS 36 könnte aber ein tieferer «*recoverable amount*» des Goodwill oder anderer Immaterieller einen Impairment-Verlust auslösen.
2. Wie sind solche erwarteten Umsatzrückgänge im Finanzbericht zu behandeln?
Gleiche Überlegung wie oben.

Swisscom und WEKO-Busse, Finanzbericht 2015, S. 191

«Mit Entscheid vom 5.11.2009 hat die **Weko** Swisscom wegen **Missbrauchs** einer marktbeherrschenden Stellung bei **ADSL-Diensten** in der Zeit bis Ende 2007 mit CHF 220 Mio. sanktioniert. Swisscom hat die Verfügung beim Bundesverwaltungsgericht angefochten. Das Bundesverwaltungsgericht hat am 6. Oktober 2015 den Weko-Entscheid grundsätzlich bestätigt und reduziert die von der Weko gegen Swisscom verhängte Busse von CHF 220 Mio. auf CHF 186 Mio.. Als Folge des Entscheids erfasste Swisscom im 3. Q. 2015 eine Rückstellung von CHF 186 Millionen.

Swisscom hält die Sanktion für nicht gerechtfertigt und hat beim **Bundesgericht Beschwerde** eingelegt. Anfang 2016 hat Swisscom die von der Weko in Rechnung gestellte Sanktion von CHF 186 Millionen bezahlt...»

Einordnung von IAS 37 in die IFRS: Anwendungsbereich**Regelungen über spezifische Rückstellungen gehen IAS 37 vor. Z.B.:**

- (a) **IAS 11 Construction Contracts;**
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, will leave onerous contracts to IAS 37
- (b) **IAS 12 Income Taxes;**
- (c) **IAS 17 Leases. Ab 1.1.2019 IFRS 16 Leases.**
However, as IAS 17 contains no specific requirements to deal with operating leases that have become onerous, this Standard applies to such cases;
- (d) **IAS 19 Employee benefits;**
- (e) **IFRS 4 Insurance Contracts**
- (f) **IFRS 3 Business Combinations,**
contingent consideration of an acquirer in a business combination.

Definitionen IAS 37.10

Eine Rückstellung ist eine Schuld, die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss ist.

Eine Schuld ist eine **gegenwärtige Verpflichtung** des Unternehmens, die aus **Ereignissen der Vergangenheit** entsteht und deren Erfüllung für das Unternehmen erwartungsgemäss mit einem **Abfluss von Ressourcen** mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist.

Ein verpflichtendes Ereignis ist ein Ereignis, das eine **rechtliche** (aus Vertrag oder Gesetz) oder **faktische** Verpflichtung (bisher übliches Geschäftsgebaren, öffentlich angekündigte Massnahmen) schafft, aufgrund derer das Unternehmen keine realistische Alternative zur Erfüllung der Verpflichtung hat.

IAS 37.14 «A provision shall be recognised when:

- (a) an entity has a **present obligation** (legal or constructive) as a result of a past event;
- (b) it is **probable** (>50%) that an **outflow** of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and
- (c) a **reliable estimate** can be made of the amount of the obligation.

If these conditions are not met, no provision shall be recognised.

2 Arten von Verpflichtungen

rechtliche Verpflichtung aus	Faktische Verpflichtung (constructive obligation) aus
Vertrag	Bisherigem Geschäfts-Gebaren, oder
Gesetz	Geweckter Erwartungshaltung
direkte Auswirkung aus Gesetz	Öffentlich angekündigten Massnahmen vor dem Bilanzstichtag

Verpflichtungen, strenge Erfassungs-Kriterien

- **Umweltverschmutzung:**
Kein verpflichtendes Ereignis
- **Gesetz, das Beseitigung verlangt = verpflichtendes Ereignis**
☛ **rechtliche Verpflichtung, oder:**
- **Unternehmen übernimmt öffentlich Verantwortung für Beseitigung ohne rechtliche Verpflichtung = verpflichtendes Ereignis** ☛ **faktische Verpflichtung**



No Provisions for Rainy Days! Stille Reserven sind bei IFRS tabu

Rückstellungen sind verboten für:

- **Künftige operative Verluste (IAS 37.63ff.)**
Erwartete Verluste = Anzeichen für (Goodwill-) Impairment (IAS 37.65)
- **Für politische oder Währungsrisiken**
- **Für künftige Unterhalts- oder Ausbau-Investitionen** ☛ hier wird gesündigt!!!
- **Für unbestimmte Restrukturierungsabsichten**
- **Künftige Geldabflüsse, die nur im indirekten Zusammenhang mit der Restrukturierung stehen: Umschulung, Marketing, in neue Investitionen oder Vertriebsnetze (IAS 37.80)**

Case 2: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Aufgabe:

Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 notwendig sind.
Wie sieht es nach OR aus?

1. Erneuerungsfonds
2. Rückstellung für Unterbelegung
3. Renovationsrückstellung
4. Rückstellung für Schwankungsreserven
5. Prozessrückstellung

Case 2: Lösung; Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims**Aufgabe:**

Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 notwendig sind.

Wie sieht es nach OR aus?

- **Erneuerungsfonds:** OR = OK,
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- **Rückstellung für Unterbelegung:** OR = OK,
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- **Renovationsrückstellung:** OR = OK,
≠ true & fair: Business Risk (Zukunftsaufwand)
- **Rückstellung für Schwankungsreserven:** OR ≠ OK,
OR Abzug zu Wertschriften, Ausweis im Anhang
≠ true & fair, keine Schwankungsreserven, nur Impairments
- **Prozessrückstellung:** OR = OK,
= true & fair, falls , wahrscheinlich und schätzbar

Case 3: Wie steht es hier um die Erfassung einer Rückstellung nach IAS 37?**Ausgangslage:**

Unterhaltsarbeiten an einer Hotelliegenschaft werden alle 10 Jahre vorgenommen.

Geschätzte Höhe in 10 Jahren: 2 Mio. Gebäudeversicherungswert 18 Mio.

Frage: Jährliche Rückstellungen nach IAS 37 zulässig? erforderlich? Falls ja, Höhe?

Lösung

IAS 37: Es fehlt das Ereignis in der Vergangenheit = Zukunftsaufwand. Deshalb sind hier, im Gegensatz zum OR, keine stillen Reserven erlaubt.

Steuerliche Aspekte

- Steuerlich grundsätzlich zulässig, z.B. Kt. Zürich: 1% der Gebäudeversicherungssumme p.a. bis max. 15% der Gebäudeversicherungssumme, das wären hier 180'000 für 10 Jahre. CHF 20'000 p.a. würden dann grundsätzlich nicht als "geschäftsmässig begründet" gelten.
- Da aber nach OR der Abschluss nach anerkanntem Standard immer ein zusätzlicher ist, hat die Behandlung nach IFRS keinen Einfluss auf die geschuldeten Steuern.



AGENDA: IAS 37 PROVISIONS / RÜCKSTELLUNGEN

**IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS /
RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN**

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ**
3. **MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN**
4. **CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH**
5. **APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN**
6. **DISCLOSURE / ANGABEN**

Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)/ Recognition: IAS 37.14

Eine Rückstellung ist dann anzusetzen (zu erfassen), wenn:

- a. **einem Unternehmen aus einem Ereignis der Vergangenheit eine gegenwärtige Verpflichtung (rechtlich oder faktisch) entstanden ist;**
- b. **der Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen zur Erfüllung dieser Verpflichtung wahrscheinlich ist; und**
- c. **eine verlässliche Schätzung der Höhe der Verpflichtung möglich ist.**

Sind diese 3 Bedingungen nicht erfüllt, ist keine Rückstellung anzusetzen.

Case 4: Panalpina, Ansatz einer Rückstellung

«Das Basler Frachtspeditions- und Logistikunternehmen Panalpina weist für das erste Halbjahr einen mehr als halbierten Gewinn aus. Grund ist eine Rückstellung von CHF 26 Mio. im kriselnden Öl- und Gasgeschäft im zweiten Quartal. Im Entscheid, reinen Tisch zu machen, hat vermutlich auch der CEO-Wechsel per Anfang September eine Rolle gespielt. Peter Ulber wird den Führungsjob an den Schweizer Stefan Karlen übergeben, der seit zwanzig Jahren für Panalpina arbeitet, zuletzt als Leiter der Region Asien...» FuW, 23.7.16, S. 14.

Fragen

1. Ist es richtig, dass Panalpina hier eine Rückstellung 26 Mio. erfasst?
2. Weshalb wird der künftige CEO, Stefan Karlen, eine im Rahmen des Ermessens grosszügige Rückstellung begrüssen, falls diese zulässig ist?

Case 4: Panalpina, Ansatz einer Rückstellung zulässig?, Lösung**Antworten**

1. Ist es richtig, dass Panalpina hier eine Rückstellung 26 Mio. erfasst?
Die Berichterstattung ist unzulässig verkürzt. Panalpina möchte das Öl- und Gasgeschäft restrukturieren. Hier ist eine Rückstellung angezeigt, falls die Bedingungen von IAS 37.70ff. erfüllt sind. Der zitierte Text ist aber FuW –Info und nicht Panalpina-Info.
2. Weshalb wird der künftige CEO, Stefan Karlen, eine im Rahmen des Ermessens grosszügige Rückstellung begrüssen, falls diese zulässig ist?
Wenn es möglich ist, möchte der künftige CEO eher Aufwand vorziehen, um später ein besseres Ergebnis erzielen zu können.

Case 4: Panalpina, hier die ganze Unternehmens-Kommunikation, IAS37.72 erfüllt!**Halbjahresbericht Panalpina, S. 16f.**

„A restructuring plan *initiated* during Q2 2016 impacted the income statement in the amount of CHF 26.1 million. This plan is related to the right-sizing of certain energy solution operations and sites (mainly in the U.S. and in some African countries from the oil and gas sector) due to lower volumes. The rest of the restructuring provision balance (CHF 2.2 million) relates to the remaining portion of the 2015 provisioned headcount (Personalbestand) reductions in Europe, Singapore and certain countries in Africa.“

Überdies: „Auf der Investors **Präsentation zum 1.HJ-Bericht vom 20.7.2016** S. 6, ist der Split der Kosten ersichtlich (Bei SIX adhoc schon um 07:00h des Präsentationstages)

- o *Personnel Expenses: CHF 9.7 Mio.* (hauptsächlich Severances) (Abfindungen) – die entsprechenden Mitarbeiter sind informiert;
- o *Other Operating Expenses: CHF 16.4 Mio.* (hauptsächlich Leases/onerous contracts) – Der Entscheid unsere Kapazitäten herunterzufahren, hat dazu geführt, dass gewisse Verträge als „onerous“ eingestuft werden mussten und auch lease-buy outs unterzeichnet wurden. Dementsprechend haben wir eine Rückstellung im Einklang mit IAS 37 erfasst.

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Können Regelwerke Abhilfe schaffen?

„Der **Informationsvorsprung** von Managern und Verwaltungsräten in Unternehmen gegenüber all jenen, die ausserhalb der Firma stehen, ist meist so gross, dass Aussenstehende nur der Spur nach verfolgen und beurteilen können, was in den Firmen vor sich geht, wo Werte entstehen und wo welche vernichtet werden“
Beat Gygi, NZZ

Auch wenn Schätzungen komplex; Bilanzierung ja

„Die Verwendung von Schätzungen ist ein wesentlicher Bestandteil bei der Aufstellung von Abschlüssen und beeinträchtigt nicht deren Verlässlichkeit.“ IAS 37.25

Damit wird das Kriterium der «verlässlichen Schätzung» sehr relativiert, nicht Schätzbarkeit dürften nicht zur Exitklausel dienen.

«Sind verlässliche Schätzungen nicht möglich, werden keine Rückstellungen erfasst. Falls wesentlich, werden Eventualverbindlichkeiten ausgewiesen.» Roche, Finanzbericht, S. 47.

Schindler, Schätzungsschwierigkeit von Rückstellungen, Finanzbericht 2015, S. 11

Provisions

“Provisions contain a greater degree of estimation than other balance sheet items and can therefore result in a higher or lower outflow of resources, depending on the development of the relevant situation.

Provisions for product liability as well as self-insurance are based on actuarial reports. They take account of all units under maintenance (product liability) and all employees (self-insurance), as well as the probability of occurrence based on historical experience.

The amounts recorded as provisions are therefore subject to a degree of uncertainty both in terms of timing and the level of future cash outflows.»

Offenlegungen von Roche bezüglich Rechtsfällen/Schätzbarkeit, Roche 15, pp. 82-84

«Vorladung **Tarceva**. Am 2.11.2011 erhielt Genentech (Tochtergesellschaft von Roche) vom US-Justizministerium eine Vorladung mit der Aufforderung zur Vorlage von Dokumenten und Informationen bezüglich der **Vermarktung** von Tarceva, einem verschreibungspflichtigen Medikament.

Tarceva wurde ursprünglich für die Behandlung von fortgeschrittenem oder metastasierendem Lungenkrebs, bei dem zumindest eine frühere Chemotherapie nicht angesprochen hat, und später für zusätzliche Indikationen zugelassen.

Am 6.5.2014 präsentierten Regierungsvertreter erstmalig die von der Regierung unterstellte zivile Haftungstheorie, namentlich, dass Genentech mutmasslich an der Off-Label-Vermarktung von Tarceva beteiligt war, was zu falschen Abrechnungen bei der Rückerstattung unter dem «Civil False Claims Act» geführt hat.

Am 14.8.2015 stellte die Regierung die strafrechtliche Untersuchung gegen Genentech ein. Genentech ist wegen des **zivilrechtlichen** Verfahrens **weiterhin in Verhandlungen** mit der Regierung. **Der Ausgang dieser Angelegenheit ist derzeit ungewiss.**».

«Ausgang ungewiss» deutet darauf hin, dass Schätzung schwierig. Gegenwärtige Verpflichtung fraglich.

Der Leser weiss nicht, ob Rückstellung oder nur diese Eventualverpflichtung gemacht wurde.

Aus vergangenem Ereignis: Gegenwärtige Verpflichtung?? IAS 37.15f.

Mit dieser Gretchenfrage hat die Emittentin viel Ermessen.

Oft weiss auch die Emittentin nicht, ob eine Klage auf oberster Instanz zu einer Verurteilung führen wird.

Falls die Emittentin beurteilt, keine gegenwärtige Verpflichtung bei einer Klage zu haben, dann muss sie eine Eventualverpflichtung («mögliche Verpflichtung») im Anhang offenlegen.

Ob eine gegenwärtige Verpflichtung besteht, muss bei jedem Abschluss neu beurteilt werden. IAS 37.21

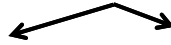
Indikatoren, ob eine Verpflichtung besteht, Working Draft, Feb. 2010, §14

- a. the entity's **own experience** with similar items;
- b. **other entities experience** with similar items (schwächer, da second-hand info);
- c. information provided by a **claimant** (dürfen nicht ignoriert werden)
- d. reports from those investigating the claim (Gerichte)
- e. opinion of **experts** (teuer und fraglich als indicator: "*wer zahlt, befiehlt*"); and
- f. additional **evidence** provided by **events after the reporting period**, to the extent that evidence relates to conditions that existed at the end of the reporting period.

Herausforderungen bei der Rückstellungserfassung

- **Erkennen möglicher Verpflichtungen**
- **Verpflichtung oder Eventual-Verpflichtung?**
- **Verpflichtung oder Business - Risk?**
- **Schätzung der Höhe der Verpflichtung**
- **Der Versuchung von Gewinn-Glättung widerstehen**
- **Problematik der Offenlegung oder ad hoc Publizierung (Präjudizierung)**

Definition Eventualverbindlichkeit, bedingt durch vergangenes Ereignis
(IAS 37.10+ 37.27ff.)



Mögliche Verpflichtung

nicht in der Bilanz erfasst, weil

- abhängig von unsicheren künftigen Ereignissen
- nicht vollständig in Kontrolle des Unternehmens

Enge Interpretation nötig, sonst Ausrede für Nicht-Bilanzierung!!

Aber auf jeden Fall Eventualverpflichtung (Wenn schon nicht bilanziert!)

Heutige Verpflichtung

nicht in der Bilanz erfasst,

- weil Ressourcen-Abfluss nicht wahrscheinlich, zwischen **10%** (IAS 37.28) - **50%**, oder
- Betrag der Verpflichtung **nicht** zuverlässig genug **schätzbar**

Eventualverpflichtung: Grundsatz
Adidas, Finanzberichterstattung 2015, S. 198

«Eventualverbindlichkeiten sind **mögliche** Verpflichtungen,

die aus vergangenen Ereignissen resultieren und deren Existenz durch das Eintreten eines oder mehrerer unsicherer künftiger Ereignisse, die nicht vollständig unter der Kontrolle des Konzerns stehen, noch bestätigt wird.

Des Weiteren sind Eventualverbindlichkeiten auf vergangenen Ereignissen beruhende, gegenwärtige Verpflichtungen, die jedoch nicht erfasst werden, weil ein Abfluss von Ressourcen zur Erfüllung der Verpflichtungen **nicht wahrscheinlich** ist oder die Verpflichtungshöhe **nicht ausreichend zuverlässig geschätzt** werden kann.

Eventualverbindlichkeiten werden nicht in der Konzernbilanz angesetzt, sondern im **Konzernanhang** ausgewiesen und beschrieben«

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Ruag, Finanzbericht 2015, S. 96, seit 2015 FER statt IFRS

30 Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen

30 Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen in CHF Mio.	2015	2014
Gewährleistungsverträge	—	—
Patronatserklärungen	—	—
Vereinbarte Konventionalstrafen (Pönalen und Reuegelder)	4	8
Rechtsfälle	1	1
Wechselverpflichtungen	—	—
Investitionsverpflichtungen Sachanlagenvermögen (inkl. Renditeliegenschaften)	12	9
Sonstige nicht zu bilanzierende Verpflichtungen	2	0
Total weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen	19	18

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Bewertung der Eventualverpflichtungen, Ruag, 2015, S. 96

Konventionalverpflichtungen

Vereinbarte Konventionalstrafen Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit geht die RUAG Konventionalstrafen ein. **Die ausgewiesenen Beträge reflektieren sämtliche per Bilanzstichtag vertraglich vereinbarten Konventionalstrafen.** Diese Verpflichtungen werden laufend beurteilt.

Sobald es wahrscheinlich ist, dass daraus ein Geldabfluss entsteht, wird eine Rückstellung angesetzt. Die Möglichkeit eines Geldabflusses über die bilanzierten Rückstellungen hinaus wird zurzeit als unwahrscheinlich eingeschätzt.

IFRS verweist für die Schätzung auf das «best estimate» von IAS 37.86(a), also nicht auf Maximum.

RUAG: Mögliches Maximum = objektiv

**Case 5: SIX spricht gegen Addex Therapeutics Verweis aus:
Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016**

1/3

Addex Therapeutics Ltd hat im Jahresabschluss 2014 sowie im Halbjahresabschluss 2015 die Vorschriften von IFRS wie folgt verletzt:

«Im Jahresabschluss 2014 (veröffentlicht am 29. April 2015) hat es Addex Therapeutics Ltd unterlassen, ein abschlägiges erstinstanzliches französisches Gerichtsurteil vom 9. März 2015 als wesentliches Ereignis nach dem Bilanzstichtag offenzulegen.

Folglich wurde dieses Ereignis weder bei den Eventualverbindlichkeiten noch in den kritischen Schätzungen und Annahmen erwähnt. Dadurch erfuhr der Bilanzleser von diesem Urteil erst aus dem Halbjahresabschluss 2015. Bis dahin hat die französische Steuerbehörde auf Basis dieses Gerichtsurteils den Betrag von EUR 1.2 Millionen vom Treuhandkonto abgezogen, welches im Jahr 2012 für die Deckung der Eventualverbindlichkeit eingerichtet wurde.»

Fragen

1. Wann ist ein solches Ereignis nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen?
2. Warum verlangt die SIX hier keine Rückstellung, sondern nur eine Eventualverpflichtung?

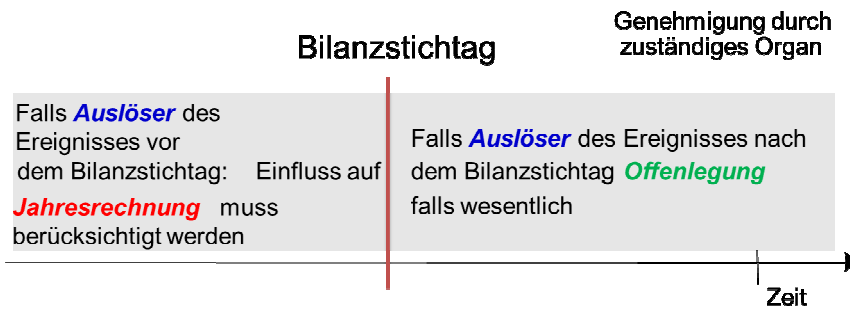
**Case 5: Lösung, SIX spricht gegen Addex Therapeutics Verweis aus:
Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016**

2/3

Antworten

1. Wann ist ein solches Ereignis nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen?
Der Steuer-Rechtsstreit hatte seine Ursache vor dem Bilanzstichtag = berücksichtigen, wie vor dem Abschlussdatum, und vor der Gutheissung der Jahresrechnung durch den VR, also rückstellen oder offenlegen. (Falls «non adjusting» Offenlegung, falls wesentlich, IAS 10.21)
2. Warum verlangt die SIX hier keine Rückstellung, sondern nur eine Eventualverpflichtung?
Auch wenn ein erstinstanzliches Urteil gefällt worden ist, kann sich ein Unternehmen auf den Standpunkt stellen, die höhere Instanz werde zeigen, dass hier keine Verpflichtung bestehe.

**Case 5: Lösung, SIX spricht gegen Addex Therapeutics Verweis aus: 3/3
Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016
EREIGNIS NACH DEM BILANZSTICHTAG, IAS 10.3**



«These consolidated financial statements have been approved by the Board of Directors on April 29, 2015.» Addex, Report 2014, p. 24

**Definition Eventual-Forderung als mögliches Aktivum
(IAS 37.10, 37.31 bis 37.35 und 37.89)**

- aufgrund eines vergangenen Ereignisses,
- dessen Existenz nur durch das Eintreten oder Nicht-Eintreten von einem oder mehreren unsicheren künftigen Ereignissen, welche das Unternehmen nicht vollständig kontrolliert, bestätigt werden wird.
- Ist die Realisation von Erträgen jedoch so gut wie sicher ("**virtually certain**" = > **90%**), dann ist der betreffende Vermögenswert nicht mehr als Eventualforderung anzusehen und eine Bilanzierung ist angemessen.
(**Rückstellung: Bilanzierung > 50%!**)
- Eine Eventualforderung ist offenzulegen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist: zwischen 50 bis 90%
(**Eventualverbindlichkeit zwischen 10 bis 50%**)

Assymetrie gegenüber Verpflichtung = Überbleibsel des Vorsichtsprinzip

Zusammenfassung: Ansatz von Rückstellungen

- Einschränkung von Ermessen
- Bilanzieren als **Rückstellung** falls
Ereignis in der Vergangenheit als Voraussetzung einer gegenwärtigen Verpflichtung (= immer gegenüber Dritten)
 - Wahrscheinlichkeit > 50%
 - Schätzbarkeit
- Offenlegung nur als **Eventualverpflichtung**, falls
 - nicht schätzbar, oder
 - Wahrscheinlichkeit Mittelabfluss zwischen **10% - 50%**, oder
 - Existenz einer Verpflichtung ist unsicher.
- **Eventualforderung**
Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses zwischen **50 - 90%**

AGENDA: IAS 37 PROVISIONS / RÜCKSTELLUNGEN

IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS / RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ**
3. **MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN**
4. **CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH**
5. **APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN**
6. **DISCLOSURE / ANGABEN**

Impairment versus Rückstellungen: = 2 Paar Schuhe!

Impairment

Impairment erfassen, falls zukünftiger Nutzwert (Marktwert) Aktivums < Buchwert

**Zur Erfassung eines Impairments:
Nur Blick in die Zukunft!**

Rückstellungen

Rückstellung erfassen, falls Trigger = Ereignis in der Vergangenheit

**Berechnung der Verpflichtung:
Berücksichtigung der zukünftigen Geldabflüsse**

Bewertung von Rückstellungen (IAS 37.36-37.52)

Best Estimate
most likely outcome (IAS 37.40)
expected value (IAS 37.39)

Barwert bei wesentlichem Zinseffekt IAS 37.45ff., insb. 37.47
Pretax-Satz
Spezifischer Risiko-Satz der Verbindlichkeit, z.B. WACC
oder Grenz-Zinssatz (Aber: Risiko nicht doppelt erfassen)

Rückvergütungen IAS 37.53ff. z.B. Versicherungs-Deckung
kompensierende Erstattungsansprüche sind gemäss IAS 37.53 brutto zu erfassen.
aktiv erfassen, falls so gut wie sicher („*virtually certain*“ > 90%)

Erwartete Verkaufsgewinne («*gains from disposals*») (IAS 37.51)
≠ Rückstellungs-Minderung
≠ Aktivum («*even if closely linked to the provision*»)

Best Estimate/ bestmögliche Schätzung

(IAS 37.36ff.)

**Most likely outcome
(wahrscheinlichstes Ergebnis)**

**Schiedsgericht entscheidet
abschliessend über eine Forderung
von CHF 500'000**

**Anwalt des Unternehmens
schätzt Wahrscheinlichkeit auf 55%,
dass zu zahlen ist,**

Betrag auf 40% der Forderung

**Best Estimate der Rückstellung =
0.5 * 0.4 = 0.2 Mio.**

Expected Value (Erwartungswert)

**Verkauf Neuwagen mit Garantie:
Kosten in Mio.**

1. Alle Wagen kleine Fehler 10

2. Alle Wagen grössere Fehler 30

Wahrscheinlichkeiten:

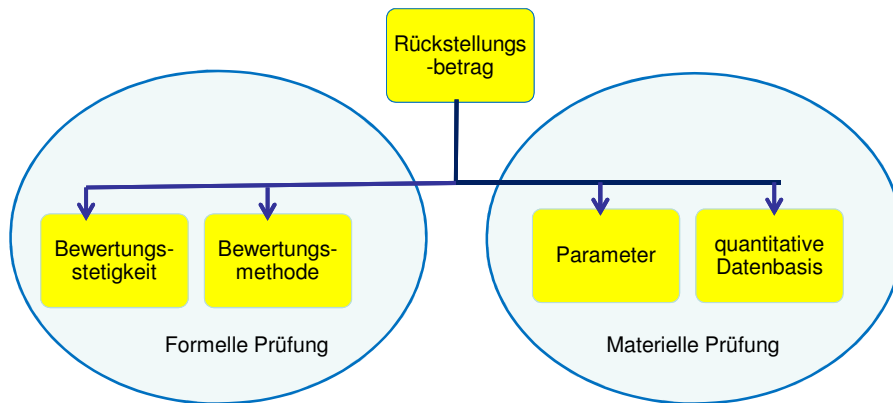
- Fehlerfrei 65%
- Kleine Fehler 25%
- Grössere Fehler 10%

**Best Estimate der Rückstellung =
0.25*10 + 0.1*30 = 5.5 Mio.**

Beste Bewertungsfaustregel

**Best Estimate = Betrag, den ein Unternehmen
zahlen müsste, um eine Verpflichtung per
Saldo zu begleichen/ transferieren
(Fair Value als Exit Price). IAS 37.37**

Auditing eines Rückstellungsbetrages



Case 6: Schadenfall mit Versicherungsdeckung

Geschätzte Schadenersatz-Zahlungen: 800'000 aus Haftpflicht; Versicherungsdeckung 500'000. Versicherung will nur 300'000 bezahlen. Anwalt schätzt unser Versicherungsguthaben auf 500'000. Accounting-Folgen?

Lösung:

Bilanzierung nach Bruttoprinzip			
Versicherungs-		Rückstellung für	
forderung	300'000	Schadenzahlungen	
		aus Haftpflicht	
			800'000

Eventual-Forderung: "Wir sind der Ansicht, dass unsere Versicherungsdeckung CHF 500'000 und nicht nur 300'000 beträgt."

AGENDA: IAS 37 PROVISIONS / RÜCKSTELLUNGEN

IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS / RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN

1. OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN
2. RECOGNITION / ANSATZ
3. MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN
4. CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH
5. APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN
6. DISCLOSURE / ANGABEN

Anpassung und Verbrauch von Rückstellungen

Anpassung von Rückstellungen

IAS 37.59f.

Rückstellungen sind zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und anzupassen, damit sie die aktuell bestmögliche Schätzung widerspiegeln.

Wenn es nicht mehr wahrscheinlich ist, dass zur Erfüllung der Verpflichtung ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen verbunden ist, ist die Rückstellung aufzulösen.

Bei Abzinsung spiegelt sich der Zeitablauf in der periodischen Erhöhung des Buchwerts einer Rückstellung wider. Diese Erhöhung wird als Fremdkapitalkosten erfasst.

Folgebewertung von Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Rückstellungen, nur für ursprünglichen Zweck (IAS 37.61)

Neue Bewertung, kann auch Auflösung beinhalten (IAS 37.59)

Zunahme, weil Risiko (best estimate) höher

Zunahme durch Näherrücken des Verfalls, „unwinding“

Soll: Zinsaufwand (IAS 37.60)

Eventualforderungen &-Verpflichtungen auf jeden Bilanzstichtag prüfen

- Kriterien für Offenlegung noch erfüllt?
- Veränderte Offenlegung?
- Bilanzierungspflicht gegeben?

Zusammenfassung: Ersterfassung/ Folgebewertung

- Gibt es **Aktiven**, so gibt es keine Rückstellungen, sondern diese werden ausserplanmässig abgeschrieben (**Impairment**)
- Rückstellungskategorien bilden
- Entscheid lang- oder kurzfristig (IAS 1.60ff. u. 1.69ff.)
- Bilanzierungsentscheid mit IAS 37 treffen
- Schätzung (diskontierter) Ressourcen-Abflüsse für Rückstellungen
- Bei jedem Abschluss Betrag neu schätzen (wahrscheinlichstes Ergebnis oder Erwartungswert)
- Rückstellungsbewertungen schwanken über die ER mit Ausnahme der Stilllegungsrückstellungen, die aktiviert werden (changes in related asset gemäss IFRIC 1.5)

AGENDA: IAS 37 PROVISIONS / RÜCKSTELLUNGEN

**IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS /
RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN**

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ**
3. **MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN**
4. **CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH**
5. **APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN**
6. **DISCLOSURE / ANGABEN**

5. Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Belastende Verträge/ Onerous Contracts (IAS 37.66ff.)

Unvermeidbare Erfüllungskosten > expected economic benefit

1. **zuerst allfällige Impairments von Vermögenswerten erfassen**
2. **dann, falls notwendig, Rückstellung bilden**
3. **Rückstellung = niedrigster unvermeidbarer Verpflichtungsüberschuss von Fortführung und Schliessung oder Vertragsabbruch IAS 37.68**

**Vertrag wird zum
Verlustgeschäft**

Case 7: Rückstellung bei belastendem Vertrag

Am 31.12.2015 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die Confiserie Délicieux 64 Monate

Monatlicher Mietzins: 10'000, **Untervermietung nicht möglich**

Kosten vorzeitiger Schliessung: 180'000

Negativer Deckungsbeitrag bei Fortführung inkl. Miete: 8'000 p.m.

Aufgabe:

Berechnen sie die Drohverlustrückstellung aus diesem belastenden Vertrag unter

Beachtung von IAS 37.68:

“The unavoidable costs under a contract reflect the least net cost of exiting from the contract, which is the lower of the cost of fulfilling it and any compensation or penalties arising from failure to fulfil it.”

Case 7: Rückstellung bei belastendem Vertrag

Am 31.12.2015 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die Confiserie Délicieux 64 Monate. Mietzins: 10'000, **Untervermietung nicht möglich**. Kosten vorzeitiger Schliessung: 180'000. Negativer Deckungsbeitrag bei Fortführung inkl. Miete: 8'000 p.m.

Lösung:

Günstigere Variante wird zurückgestellt und das ist eindeutig die Fortführung.

Schliessung	Fortführung
<ul style="list-style-type: none">• $64 * 10'000 = 640'000$• <u>180'000</u>• <u>820'000</u>	<ul style="list-style-type: none">• $64 * 8'000 =$• <u>512'000</u>

Wo können «onerous contracts» entstehen?

- **Vorzeitige Kündigung eines Miet- oder Leasingvertrages**
- **Liefervertrag mit Kunden, später steigen die Produktionskosten (falls begonnen: IAS 11 Construction Contracts. Wenn IAS 11 durch IFRS 15 ersetzt, dann gilt IAS 37)**
- **Airline ist längerfristigen Abnahmevertrag für Kerosin eingegangen. In der Folge sinken die Kerosinpreise und die Flugtarife (Verlust). Prüfen, ob nicht Finanzinstrument für Kerosinhandel.**
- **Unternehmen hat einen Put auf Aktien einer Gesellschaft geschrieben. Nun sinken die Aktienkurse dieser Gesellschaft (Finanzinstrument)**
- **Unternehmen kann Produktionsvertrag aus technischen Gründen nicht erfüllen (Impairment sowie Rückstellung für Konventionalstrafe oder Schadenersatz) IAS 11. Wenn IAS 11 durch IFRS 15 ersetzt, dann gilt IAS 37.**

Belastende Verträge Energiebeschaffung, BKW, Report 2015, S. 61

«Die Rückstellungen für belastende Energiebeschaffungsverträge decken zukünftige Energiebezüge von Partnerwerken zu Produktionskosten, die über den erwarteten, erzielbaren Absatzpreisen liegen werden. Die Rückstellungen stehen vorwiegend im Zusammenhang mit Energiebeschaffungsverträgen aus den fossil-thermischen Kraftwerken Livorno Ferraris in Italien und Wilhelmshaven in Deutschland.

Der Mittelabfluss der Rückstellungen ergibt sich durch die Übernahme des produzierten Stroms zu den Produktionskosten und erfolgt über einen Zeitraum von rund 12 Jahren.»

Fall 8: Belastende Aufträge eines Industrieunternehmens

Ausgangslage

Ein Unternehmen hat im Auftragsbestand nicht kostendeckende Produktionsaufträge.

Aufgaben

1. Mit welcher Buchung werden diese Rückstellungen für belastende Verträge gebildet?
2. Mit welcher Buchung wird dann die Rückstellung aufgelöst, wenn der Produktionsvertrag abgewickelt ist?

Fall 8: Lösung; Belastende Aufträge eines Industrieunternehmens

Ausgangslage

Ein Unternehmen hat im Auftragsbestand nicht kostendeckende Produktionsaufträge.

Antworten

1. Mit welcher Buchung werden diese Rückstellungen für belastende Verträge gebildet?
Mehrkosten für Aufträge/ Rückstellungen für belastenden Aufträge
2. Mit welcher Buchung wird dann die Rückstellung aufgelöst, wenn der Produktionsvertrag abgewickelt ist?
Rückstellungen für belastende Verträge/ Herstellungskosten

Restrukturierungsabsichten als mögliche faktische Verpflichtungen, IAS 37.70

- Verkauf eines Geschäftszweiges
(Offenlegung nach IFRS 5 Discontinued Operations)
- Stilllegung bzw. Verlegung von Geschäftsaktivitäten
(Offenlegung nach IFRS 5 Discontinued Operations)
- Auflösung einer Management Ebene
- Wesentliche Änderungen in der Geschäftstätigkeit eines Unternehmens

BUCHER
Bucher 2015, S. 79, **Grundsätze der Rechnungslegung:**
Restrukturierungsrückstellungen werden nur gebildet, wenn ein detaillierter formeller Restrukturierungsplan vorliegt, über den der Konzern informiert hat oder mit dessen Umsetzung bereits begonnen wurde.
Für zukünftige Verluste werden keine Rückstellungen erfasst.
Die Rückstellungen werden zum Barwert der erwarteten Ausgaben bewertet.

Restrukturierungsrückstellung: Voraussetzungen, IAS 37.72

Eine faktische Verpflichtung zur Restrukturierung entsteht nur, wenn ein Unternehmen:

- a. **einen detaillierten, formalen Restrukturierungsplan hat, mit mindestens folgenden Angaben:**
 - i. der betroffene Geschäftsbereich oder Teil eines Geschäftsbereichs;
 - ii. die wichtigsten betroffenen Standorte;
 - iii. Standort, Funktion und ungefähre Anzahl der Arbeitnehmer, die für die Beendigung ihres Beschäftigungsverhältnisses eine Abfindung erhalten werden;
 - iv. die entstehenden Ausgaben; und
 - v. der Umsetzungszeitpunkt des Plans; und
- b. **bei den Betroffenen eine gerechtfertigte Erwartung geweckt hat, dass die Restrukturierungsmassnahmen durch den Beginn der Umsetzung des Plans oder die Ankündigung seiner wesentlichen Bestandteile den Betroffenen gegenüber durchgeführt wird.**

Restrukturierungsrückstellung: IAS 37 möchte das Ermessen einschränken (§§ 70-83)

Allein durch einen Restrukturierungsbeschluss des Managements oder eines Aufsichtsorgans vor dem Abschlussstichtag entsteht noch keine faktische Verpflichtung zum Abschlussstichtag, sofern das Unternehmen nicht vor dem Abschlussstichtag:

- a. mit der Umsetzung des Restrukturierungsplans begonnen hat; oder
- b. den Betroffenen gegenüber die Hauptpunkte des Restrukturierungsplans ausreichend detailliert mitgeteilt hat, um in diesen eine gerechtfertigte Erwartung zu wecken, dass die Restrukturierung von dem Unternehmen durchgeführt wird.

Restrukturierungsrückstellung: Nestlé, 2015, S. 108, Grundsatz

«*Verpflichtungen aus geplanten Restrukturierungsmaßnahmen werden zurück gestellt, sofern detaillierte Massnahmen formell erarbeitet wurden und deren Umsetzung aus gutem Grund erwartet wird, weil sie bereits begonnen hat oder ihre Eckpunkte bekannt gegeben wurden.*»

Restrukturierungskommunikation, ad hoc: Nestlé am 28. Mai 2015

«Über 90 Prozent der Produktion der Kuchenteige der Nestlé-Fabrik in Wangen werden in die EU exportiert. Der starke Schweizer Franken wie auch die aktuelle wirtschaftliche Situation in Europa belasten die Auftragslage stark. In diesem Kontext hat sich Nestlé die Priorität gesetzt, die Wettbewerbsfähigkeit zu verbessern und Arbeitsplätze zu sichern. Aber trotz aller Massnahmen, die Nestlé in den vergangenen zwei Jahren unternommen hat, um die Effizienz zu steigern, sieht sich die Nestlé-Fabrik Wangen gleichwohl gezwungen, 27 von den insgesamt 330 Stellen bis im Januar 2016 abzubauen. Nestlé bedauert diese Situation und wird die betroffenen Mitarbeitenden bei der Stellensuche unterstützen.»

Case 9: Restrukturierung; Auslöser einer «*constructive obligation*»?

Ausgangslage

Ein kotiertes Unternehmen hat an der Verwaltungsratssitzung eine Restrukturierung nach einem detaillierten Plan beschlossen. Stilllegung und Desinvestitionen haben begonnen, die betroffenen Mitarbeitenden sind informiert.

Frage

Muss bzw. kann das Unternehmen diesbezüglich eine Restrukturierungsrückstellung erfassen?

Lösung

Da fehlt die Kommunikation der Eckpunkte gemäss IAS 37.73 „*in sufficient detail*“. Falls diese ad hoc Publizität stattgefunden hat, dann muss in diesem Fall eine Restrukturierungsrückstellung erfasst werden.

Rückstellungskosten; wo sie entstehen

- **Bewertungskosten, Sanierungskosten, Gerichtskosten, Standortschliessungskosten, Kosten für Beratungsgesellschaften sowie Gehälter für Mitarbeiter, die mit der Durchführung der Restrukturierungsmassnahme betraut sind.**
- **Abfindungen für das Unternehmen verlassende Mitarbeiter, inklusive Lohn- und Gehaltsfortzahlung während der Freistellung**
- **Konventionalstrafen für vorzeitige Kündigungen von Mietverträgen**
- **Verbleibende Miet- und Leasingzahlungen für den Zeitraum des Leerstands**
- **Rückbaukosten**
- **Verschrottung und Demontage sowie Kosten der Verlagerung von Anlagevermögen**

IAS 37 PROVISIONS, CONTINGENT LIABILITIES AND CONTINGENT ASSETS / RÜCKSTELLUNGEN, EVENTUALVERBINDLICHKEITEN UND EVENTUALFORDERUNGEN

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ**
3. **MEASUREMENT / BEWERTUNG sowie REIMBURSEMENTS / ERSTATTUNGEN**
4. **CHANGES + USE OF PROVISIONS / ANPASSUNG u. VERBRAUCH**
5. **APPLICATION OF THE RECOGNITION AND MEASUREMENT RULES / ANWENDUNG DER BILANZIERUNGS- UND BEWERTUNGSVORSCHRIFTEN**
6. **DISCLOSURE / ANGABEN**

Welche Offenlegungen verlangen IAS 37.84ff. für Rückstellungen?

Rückstellungsspiegel mit Bewegungen JE KLASSE (IAS 37.84)

Nicht verlangt: Vorjahresinfos (IAS 37.84)

Trennung in kurz- und langfristige Rückstellungen im Einklang mit IAS 1.69ff.

Für jede Kategorie von Rückstellungen: (IAS 37.85)

- a. kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung sowie der erwarteten Zeitpunkte resultierender Abflüsse von wirtschaftlichem Nutzen;
- b. die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Zeitpunkte dieser Abflüsse und
- c. Höhe aller erwarteten Erstattungen (Rückvergütungen).

Welche Offenlegungen verlangen IAS 86ff. für Eventualverpflichtungen?

kurze Beschreibung der Eventualverbindlichkeit und, falls durchführbar («*where practicable*», sind die folgenden Angaben zu machen:

- a. Schätzung der finanziellen Auswirkungen, bewertet nach §§ 36-52 (wie Rückstellung!);
- b. die Angabe von Unsicherheiten hinsichtlich des Betrags oder der Zeitpunkte von Abflüssen; und
- c. die Möglichkeit einer Erstattung (Rückvergütung).

Welche Offenlegungen verlangen IAS 89f. für Eventualforderungen?

- Ist ein Zufluss von wirtschaftlichem Nutzen **wahrscheinlich**, so hat ein Unternehmen eine kurze Beschreibung der Art der Eventualforderungen und, wenn durchführbar, eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen zu machen.
- Es ist wichtig, dass bei Angaben zu Eventualforderungen irreführende Angaben zur Wahrscheinlichkeit des Entstehens von Erträgen vermieden werden.

Allgemeine Offenlegungsvorgaben

- Nur gleichartige Rückstellungen oder Eventualverpflichtungen können eine Gruppe bilden (IAS 37.87)
- Wenn aus denselben Umständen eine Rückstellung und eine Eventualverbindlichkeit entstehen, dann ist in einer Art und Weise offenzulegen, die den Zusammenhang zwischen der Rückstellung und der Eventualverbindlichkeit aufzeigt. (IAS 37.88). **Was heisst das praktisch? Je Fall? Ob beides gemacht wurde?**
- Falls nicht durchführbar («not practicable»), muss man das sagen (IAS 37.91)
- **In äusserst seltenen Fällen**, wenn damit gerechnet werden müsste, dass die teilweise oder vollständige Angabe von Offenlegungs-Infos zu Rückstellungen und Contingencies in einem Rechtsstreit die Ausgangslage des Unternehmens ernsthaft beeinträchtigen könnte, muss das Unternehmen die Offenlegungen nicht machen, es hat jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreits darzulegen, sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Case 10: Rückstellungsspiegel Schweiter, 2015, S. 61

17 Rückstellungen (in 1000 CHF)	Garantie- leistungen	Rechtsstrei- tigkeiten	Umweltver- pflichtungen	Übrige	Total 2015	Total 2014
Stand 1. Januar	4 677	4 288	3 058	2 699	14 722	17 734
Änderung Konsolidierungskreis	522	90	1 391	2 918	4 921	0
Währungsdifferenzen	- 156	- 13	47	- 48	- 170	351
Erfolgsneutraler Verbrauch	- 1 138	- 269	0	- 911	- 2 318	- 5 503
Erfolgswirksame Auflösung	- 719	- 544	- 117	- 121	- 1 501	- 1 192
Erfolgswirksame Bildung	1 418	0	59	3 955	5 432	3 332
Stand 31. Dezember	4 604	3 552	4 438	8 492	21 086	14 722
davon: Kurzfristige Rückstellungen	1 040	299	0	241	1 580	2 679
Langfristige Rückstellungen	3 564	3 253	4 438	8 251	19 506	12 043
Erwarteter Verbrauch der Rückstellungen:						
- innerhalb eines Jahres	1 040	299	0	241	1 580	2 679
- in 2-5 Jahren	3 564	3 253	2 485	7895	17 197	10 629
- in mehr als 5 Jahren	0	0	1 953	356	2 309	1 414

Beurteilen Sie:

1. Offenlegung kurz- bzw. langfristig
2. Ist es richtig, Bildung und Auflösung nicht zu saldieren?
3. Verbuchen Sie alle Bewegungen der Kategorie Rechtsstreitigkeiten
4. Ihre Kritik?

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Beurteilen Sie:

1. Offenlegung kurz- bzw. langfristig
2. Ist es richtig, Bildung und Auflösung nicht zu saldieren?
3. Verbuchen Sie alle Bewegungen der Kategorie Rechtsstreitigkeiten
4. Ihre Kritik?

Antworten Case 10. Schweiter

1. IAS 37.85(a) per class "*expected timing of those outflows*"; hier recht genau, u. "*per class*"!

2. Ja, die Überleitung vom Anfangs- zum Schlussbestand je Kategorie ist in IAS 37.84 (b) und (d) brutto vorgeschrieben. Freiwillig sind die Vorjahreszahlen (explizit in 37.84, letzter Satz)

3. Buchungen:

4288 Bilanz / Prozess-Rückstellungen, Eröffnung

90 Goodwill (KAD)/ Prozess-Rückstellungen, Änderung des Konsolidierungskreises

-13 Prozess-Rückstellungen / Gewinnreserven {spezielles EK-Konto Umrechnungsdifferenzen im EK ausgewiesen (S. 24, total 29'314)}

269 Prozess-Rückstellungen / Cash, Verbrauch

544 Prozess-Rückstellungen / Rechtskosten, Auflösung der Rückstellung

0 Rechtskosten / Prozess-Rückstellungen, Bildung der Rückstellung

3552 Prozess-Rückstellungen / Bilanz, Abschluss

4. Kritik

Die Kategorie «*Übrige*» ist mit Abstand die grösste Rückstellungskategorie
Relative grosse Auflösung. Absicht oder Verschätzen?

Case 11: Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt, Report 2015, S. 61

Garantieleistungen

Die Rückstellung für Garantieleistungen berechnet sich aufgrund von Einzelfällen und aus Erfahrungswerten.

Rechtsstreitigkeiten

Die Rückstellung für Rechtsstreitigkeiten besteht im Wesentlichen aus offenen Rechtsfällen mit ehemaligen Beschäftigten der 3A Composites in Ecuador und den USA und aus potenziellen Verpflichtungen aus dem Verkauf der Division Satisloh.

Umweltverpflichtungen

Die Rückstellung für Umweltverpflichtungen deckt die geschätzten Kosten für die Sanierung von Altlasten

Übrige Rückstellungen

Die übrigen Rückstellungen decken hauptsächlich Materialrisiken aus Rahmenverträgen und Verpflichtungen aus personalbezogenen Leistungen wie Altersteilzeit und Dienstjubiläen ab. Die Materialrisiken basieren auf Erfahrungswerten und den per 31. Dezember 2015 offenen Abnahmeverpflichtungen gegenüber Lieferanten.

Ihre Beurteilung zur Offenlegung zu den 4 Kategorien?

Fall 10, Lösung: Mögliche Beurteilung

Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt, Report 2015, S. 61

Garantieleistungen

Klar, aus vergangenen Umsätzen Gruppennzahlen und, wo nötig, Einzelbewertung

Rechtsstreitigkeiten

Recht informativ 2 Gruppen von Rechtsstreitigkeiten. Da diese benannt sind, kann sich der Interessierte leicht im Netz weiter informieren.

Umweltverpflichtungen

Nicht besonders informativ. Was für Umweltschäden? In welchen Ländern? Grosser Betrag!

Übrige Rückstellungen

Wie verteilt sich der grosse Betrag zwischen Materialrisiken (onerous contracts) und Leistungen an Mitarbeiter ausserhalb von IAS 19?

Die entsprechenden Fälligkeiten sind nachfolgend genannt.

Fall 12: Beurteilung der Rückstellungsbildung
Nestlé, Report 2015, S. 149

Rückstellungen

« .. **Eine Rückstellung für unversicherte Risiken deckt allgemeine, bei Dritten nicht versicherte Risiken ab, wie zum Beispiel Ertragsausfälle. ...**»

Aufgabe

Beurteilen Sie diese Aussage aus dem Blickwinkel von IAS 37.

Lösung

- Sie haben Recht: Business-Risk darf nicht zurückgestellt werden. Das ist Zukunftsaufwand. Rückstellungen sind immer Verpflichtungen gegenüber Dritten.
- Dieses Zitat stammt aus der Nestlé-SA Holding Rechnung. Diese „Rückstellungen“ erfahren im Zuge der Konsolidierung eine Korrektur. Auch aus der Sicht des neuen OR sind sie zulässig.

SEC zu Provisions & Contingencies
Analysis of IFRS in Practice, 16. November 2011

SEC Analyse von 183 IFRS-Abschlüssen, 9 aus der CH. «The **Staff frequently requested:**

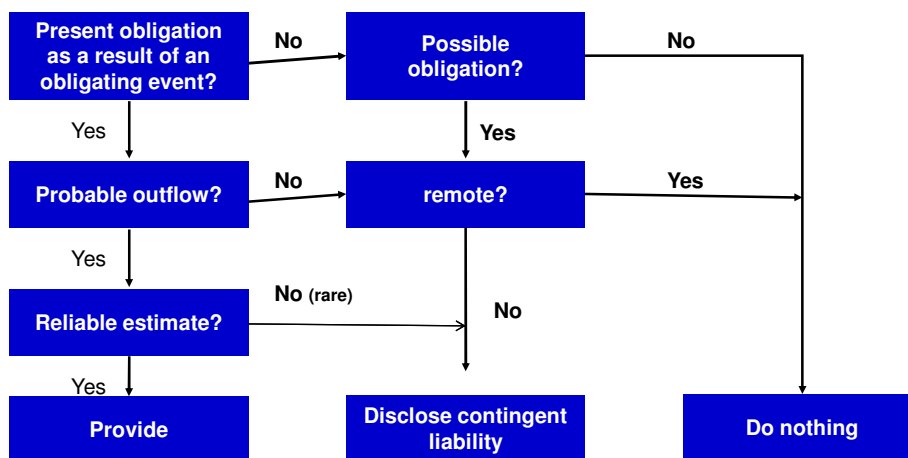
- Expanded and **more granular disclosure of each class** of provision
- Clarified disclosure of the nature of the underlying matter
- Disclosure of the uncertainties surrounding the amount or the timing of related payments
- Disclosure of how the provisions were estimated
- **Disclosure of the assumptions used** {IAS 37.85(b)}
- In addition, the Staff often reminded registrants to disclose the amount of provisions that were **reversed**, as well as the **impact of discounting**”

Zusammenfassung: Offenlegungen

- **Rückstellungsspiegel** mit Kategorien für wesentliche Rückstellungen für abgelaufenes Jahr (IAS 37.84)
- Lang- und kurzfristige Rückstellungen nach Kategorie unterscheiden.
Entscheid lang- oder kurzfristig (IAS 1.60ff. u. 1.69ff.)
- Wesentliche **Kategorien(?)** von Rückstellungen sind zu **kommentieren** (IAS 37.85)
- **Eventualverpflichtungen u. -forderungen** offenlegen, zu kommentieren und "*estimate of its financial effect, where practicable*" (IAS 37.86ff.)

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Chart Flow gemäss IAS 37, Anhang B: Rückstellung ja oder nein?



Nützlich für die Überprüfung der Offenlegungen:

PwC: IFRS Model Financial Statements 2015

https://inform.pwc.com/inform2/s/Illustrative_IFRS_consolidated_financial_statements_for_2015_year_ends/informContent/1536293207143629

KPMG: Guide to annual financial statements – Illustrative disclosures 2015

<http://www.kpmg.com/cn/en/issuesandinsights/articlespublications/pages/guide-to-annual-financial-statements-illustrative-disclosures-o-201509.aspx>

Deloitte: IFRS model financial statements 2015

<http://www.iasplus.com/en/tag-types/global/publication-series/models-and-checklists>

Ernst & Young: Illustrative financial statements for 2015

http://www.ey.com/GL/en/Issues/IFRS/Issues_GL_IFRS_NAV_Core-tools-library

BDO: Year End IFRS Illustrative Financial Statements 2015

<http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Model-IFRS-Statements/Pages/default.aspx>

**Mein erklärtes Ziel war es,
Sie im Thema Rückstellungen fit
zu machen.**

**Gelungen?
Testen Sie sich mit Folie 4!**

**Herzlichen Dank für Ihr aktives
Mitmachen!**