

## IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities & Contingent Assets (Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen)

Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ.  
Inhaberin von Teitler Consulting,  
Accounting + Communication, Zürich  
Mitherausgeberin IRZ Zeitschrift für  
Internationale Rechnungslegung  
consulting@teitler.ch, www.teitler.ch



Zürich, 12.05.2015

© Ein Nachdruck - auch auszugsweise - ist nur mit Genehmigung des  
Verfassers erlaubt.

### Übersicht

### 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. Weitere Übungsfälle in 2. Präsentation (für Ihre Repetition)
3. Übungsfällen in Word.docx (Gruppenarbeit)

Hans Hoogervorst, Chair of IASB, Zürich, Hyatt, 2. Februar 2015

*"We are not deaf to concerns about increasing complexity and disclosure overload in financial reporting.*

*I fear that most of the complexity and length of financial reporting is a reflection of an increasingly complex economic reality."*

Der geplante IFRS Liabilities wird aber auch schlank bleiben.  
Weshalb? Weil ein principle-based IFRS konkrete Fälle nicht regeln kann,  
das Prinzip der Verpflichtung aber auf simplen Merkmalen beruht.  
Ermessen kann kaum eingeschränkt werden.

Schlaglichter auf aktuelle Rückstellungsfälle



**R** bedeutet für Sie: Bei  
~~Repetition~~ beachten.

## Provisions: Schwieriges Schätzen



### ▪ 1 oder 2 Ereignisse?

#### **Schlaglicht auf Unglück Germanwings**

Versicherer stellt zurück: USD 300 Mio. für

- Flugzeug, A320, 20-jährig, USD 6.5 Mio.
- Bergungskosten
- Entschädigung der Hinterbliebenen der 144 Passagiere, Max. EUR 140'000 je Passagier, falls Germanwings ohne Fehl & Tadel
- Die entrichteten EUR 50'000 (statt 20'000 nach EU) Soforthilfe würden angerechnet auf obige Summe

## Fall 1 **Honda**: Airbag Problem



**HONDA**  
The Power of Dreams

- Fortune, 30.1.15: «*The Japanese automaker Honda trimmed (kürzte) its expected fiscal year earnings per 31. March 2015 by 6.5% today, **setting aside** hundreds of millions of dollars to cover an extended car recall to replace potentially faulty air bags made by Takata*»

Muss Honda offen legen, wie viel für diesen Fall zurückgestellt worden ist?

### **Lösung**

Nein, Offenlegung nur je «class» warranties oder legal procedures (IAS 37.84)

## 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, in der neuen Zürcher Zeitung

## Agenda

---

- √ Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen
- Ersterfassung und Folgebewertung
- Offenlegung (Disclosure)
- Zusammenfassung
- IFRS Liabilities, wie geplant
- Fälle zur Beurteilung, Heute und Morgen

### Zweck von IAS 37

- Erfassung und Bewertung von Rückstellungen
- Offenlegungen bezüglich
  - Rückstellungen
  - Eventual-Verpflichtungen (inkl. Bewertung)
  - Eventual-Forderungen (inkl. Bewertung)

*IAS 37: Fundament auf weichem Grund, um Spielraum für Gewinn-Glättung einzuengen*

### Anwendungsbereich (Scope) IAS 37



28 Apr 2015: Today on **IFRS 15** issues, the IASB has just decided to propose to defer the effective date of IFRS 15 'Revenue from Contracts with Customers' to **1 January 2018**.

#### IFRS 15

**Konventionalstrafen** sind mit dem Erwartungswert oder dem wahrscheinlichsten Wert zu berücksichtigen als «variable consideration» Komponente

IFRS 15.51 +15.53f.

**Gewährleistungen**, falls separate Leistungsverpflichtung, die zusätzlich erworben werden kann.

IFRS 15.B30

#### IAS 37

**Onerous Contracts** (belastende Verträge) waren in IAS 11 geregelt, neu nicht mehr in IFRS 15

**Gewährleistung**, falls nicht separate Leistungsverpflichtung, sondern z.B. im gesetzlichen Rahmen

#### Andere IFRS', welche Verpflichtungen beinhalten:

- IAS 11 Langfristige Aufträge wird spätestens auf 1.1.2018 durch IFRS 15 abgelöst
- IFRS 4 Verpflichtungen im Zusammenhang mit Versicherungsverträgen
- IAS 12 Effektive und latente Steuerschulden
- IAS 19 Rückstellungen für Leistungen an Arbeitnehmer
- IAS 17 Verpflichtungen im Zusammenhang mit Leasingverhältnissen

Definition Rückstellung (IAS 37.10)

**Verbindlichkeit** (Conceptual Framework 4.15 bis 4.19)

- ihr Verfall: unbestimmt
- Ressourcen-Abfluss: Betrag unsicher
- Eine Verpflichtung kann nur gegenüber **Dritt**parteien bestehen (IAS 37.20)

1. **gegenwärtige** Verpflichtung
  - Auslöser: **Vergangenes Ereignis** (IAS 37.17)
2. **Wahrscheinlicher** Ressourcen-Abfluss
3. **Zuverlässige Schätzung:** möglich (IAS 37.25f.)



Schätzung komplex: Bilanzierung ja

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

### **Honda: Estimation Uncertainty**

**HONDA**  
The Power of Dreams

*«We believe our accrued warranty liability is a «critical accounting estimate» because changes in the calculation can materially affect net income attributable to future claims, which are inherently uncertain. ....Actual claims incurred in the future may differ from the original estimates, which may result in material revisions to the warranty expense accruals.»*

Report 2014, p. 38 gemäss IAS 1.125

### **Zuverlässige Schätzung**

Sofern eine Rückstellung im Einzelfall nicht zuverlässig schätzbar = bewertbar ist, dann

- sind die Gründe im Anhang für die nicht mögliche Bewertung offen zu legen.  
IAS 1.112, 1.125ff. und IAS 37.86 Einleitung
- Verpflichtung ist in diesem Fall als Eventualverpflichtung offen zu legen (IAS 37.26 und 37.10, contingent liability, (b)(ii)(allerdings aber nur je Kategorie).

**Novartis 2014: Legal and Environmental Liabilities; Grundsätze**

SEC, FORM 20-F, F-15

Novartis and its subsidiaries are subject to **contingencies** arising in the ordinary course of business such as patent litigation, environmental remediation (Umweltsanierung) **liabilities** and other product-related litigation, commercial litigation, and governmental investigations and proceedings.

**Provisions** are made where a **reliable estimate** can be made of the probable outcome of legal or other disputes including related fees and expenses against the subsidiary.

Novartis believes that its total provisions are adequate based upon currently available information, however, given the inherent difficulties in estimating liabilities in this area, Novartis may incur additional costs beyond the amounts provided.

Management believes that such additional amounts, if any, would **not be material** to the Group's **financial condition** but **could be material to the results** of operations or cash flows in a given period.

**Provisions, Heineken**

2013, Financial Reporting, S. 77

- *A provision is recognised if, as a result of a past event, HEINEKEN has a present legal or constructive obligation that can be estimated reliably,*
- *and it is probable that an outflow of economic benefits will be required to settle the obligation.*
- *Provisions are measured at the present value of the expenditures expected to be required to settle the obligation using a pre-tax rate that reflects current market assessments of the time value of money and the risks specific to the obligation. The increase in the provision due to passage of time is recognised as part of net finance expenses.”*

SER\* Rundschreiben Nr. 2, IFRS  
RS2 vom 19. September 2014, Rz43

Sachverhalte, für welche zwar eine Verbindlichkeit besteht, die entsprechende Rückstellung jedoch **nicht verlässlich geschätzt** werden kann, sind gemäss IAS **37p26 auf äusserst seltene Fälle beschränkt**. Es erscheint somit **wenig plausibel**, wenn diese Ausnahmeregel für einen konkreten Sachverhalt über **mehrere Perioden** hinweg oder als **Generalklausel** für eine gesamte **Kategorie** an Rückstellungen geltend gemacht wird.

\* SER = SIX Exchange Regulation

**Panalpina**, Reporting 2012 und 2013



2012:

*"Eine Prognose über den Ausgang der anhängigen kartellrechtlichen Verfahren in Brasilien und Singapur ist zu diesem Zeitpunkt nicht möglich. Als Folge könnten Panalpina unter Umständen Bussgelder auferlegt werden. Panalpina ist **noch** nicht in der Lage, ihre Risiken und mögliche finanzielle Konsequenzen aufgrund dieser Verfahren abzuschätzen. Daher wurden zum 31. Dezember 2012 keine Rückstellungen gebildet."(S. 127)*

2013

*"The pending anti-trust proceedings in Brazil and Singapore may result in penalties being imposed on Panalpina. Management, however, holds the view based on legal opinions that the outcome of these proceedings will have no material effect on the financial situation of the Group beyond the existing provision for pending claims." (S. 132)*

Indicators (planned) for the existence  
of an obligation, 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, z.B. Zeugenaussagen, Beweise)
- 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.

Verpflichtungen, die zu Rückstellungen führen können

- Gewährleistungsverpflichtungen
- Restrukturierungsverpflichtungen
- Verpflichtungen für Umweltschutzmassnahmen
- Abbruch- und Instandstellungsverpflichtungen (IAS 16 und IFRIC 1: auf Anlage aktiviert!)
- Verpflichtungen aus belastenden Verträgen
- Verpflichtungen für Schadenersatz-Zahlungen
- Verpflichtungen aus Prozessen
- Stand-Ready“ (oder "Milestone")-Verpflichtungen (bedingte, künftige Kaufpreiszahlungen), auch Earn-Out-Verträge genannt
- Verursachte Emissionen übersteigen zugeteilte Emissionsrecht
- Vorsorgeverpflichtungen IAS 19
- Steuerverpflichtungen IAS 12

### 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
- Verpflichtung nicht verdrängen
- Problematik der Offenlegung oder ad hoc Publizierung (Präjudizierung)

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



#### Mögliche Verpflichtung

- Abhängig von unsicheren künftigen Ereignissen
- Nicht vollständig in Kontrolle des Unternehmens
- Enge Interpretation, sonst Ausrede für Nicht-Bilanzierung!!
- Aber auf jeden Fall Eventual-Verpflichtung (Wenn schon nicht bilanziert!)

#### Heutige Verpflichtung

- Nicht in der Bilanz erfasst,
  - weil Ressourcen-Abfluss nicht wahrscheinlich (zwischen **10% - 50%** )
  - oder
  - Betrag der Verpflichtung **nicht** zuverlässig genug **schätzbar**

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen



### Swiss Prime Site: Eventualverbindlichkeiten

Finanzbericht Konzern 2014, S. 82



«Swiss Prime Site hat bei der ESTV Einsprache gegen die erlassenen Verfügungen erhoben. Swiss Prime Site ist, gestützt auf ein Rechtsgutachten, der Meinung, dass .. weder eine Nacherhebung der Verrechnungssteuern noch die Verpflichtung zur Zahlung von Verzugszinsen rechtmässig ist.

Obwohl Swiss Prime Site von der Richtigkeit ihres Handelns überzeugt ist und ihren Standpunkt rechtlich durchzusetzen versucht, besteht ein Prozessrisiko. Gemäss internen Berechnungen belaufen sich die Verzugszinsen für den Fall, dass die ESTV in vollem Umfang Recht bekäme, auf maximal CHF 25.0 Mio.

Da der Ausgang der Auseinandersetzung ungewiss ist und die Höhe der bei einem negativen Ausgang letztlich zu bezahlenden Beträge im jetzigen Zeitpunkt aufgrund diverser möglicher Ausgangsszenarien nicht verlässlich bestimmbar ist, wurde in Übereinstimmung mit IAS 37 auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet.»

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

25

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen



### Fall 2 Eventualverbindlichkeiten, Holcim,

1/4



Finanzbericht 2014, S. 214

- «At 31Dec2014, the Group's contingencies amounted to CHF 1,037 Mio. (2013: 779), which included contingencies of CHF 362 Mio.(2013: 333) from ACC Limited and Ambuja Cements Ltd. and of CHF 190 million from Holcim Brazil.
- It is possible, but not probable, that the respective legal cases will result in future liabilities.»

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

26

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen

Fall 2 **Eventualverbindlichkeiten, Holcim**,  
Finanzbericht 2014, S. 214

2/4



- « *The Competition Commission of India issued on June 20, 2012, imposing a penalty of CHF 362 Mio. on ACC Ltd. and Ambuja Cements Ltd. Concerning an alleged breach of competition law by certain cement manufacturers in India.*
- *The two Indian Holcim Group companies have filed an appeal against the order, the decision is pending.*
- *Based on the advice of external legal counsel, Holcim believes that it has good grounds for appeal.*
- *Accordingly, no provision has been recognized in the statement of financial position.»*

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

27

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen

Fall 2 **Eventualverbindlichkeiten, Holcim**,  
Finanzbericht 2014, S. 214

3/4



### Fragen

1. Welche der beiden Arten von Eventualverbindlichkeiten (Contingencies) spricht Holcim bei Folie 1/4 an?
2. Was für Zahlen nennt Holcim?
3. Holcim ist in unteren Instanzen zu einer Strafzahlung verurteilt worden. Trotzdem werden keine Rückstellungen erfasst. Wie kann dieses (übliche) Vorgehen begründet werden?

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

28

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen

Fall 2 **Eventualverbindlichkeiten, Holcim**,  
Finanzbericht 2014, S. 214

4/4



### Lösungen

1. Welche der beiden Arten von Eventualverbindlichkeiten (Contingencies) spricht Holcim bei Folie 1/4 an?  
**Die «possible obligation» (nicht: «present obligation with not probable outflow») IAS 37.10 Definitions.**
2. Was für Zahlen nennt Holcim?  
**Klagesummen**
3. Holcim ist in unteren Instanzen zu einer Strafzahlung verurteilt worden. Trotzdem werden keine Rückstellungen erfasst. Wie kann dieses (übliche) Vorgehen begründet werden?  
**Possible obligation, existence of the obligation is uncertain**

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

29

Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen

Fall 3 Milestones, **Roche**, Report 2014  
Eventualverbindlichkeiten, S. 74



### **"Potenzielle Verpflichtungen aus Kooperationen**

*Durch Vereinbarungen mit Allianzpartnern kann der Konzern zu «Milestone»- Zahlungen verpflichtet werden. Diese sind von der Erreichung von Zielen, wie in den Verträgen definiert, abhängig. Die unten stehenden Zahlen sind nicht diskontiert und nicht risikoadjustiert. D.h. sie enthalten alle potenziellen Zahlungen, die fällig werden können, wenn alle gegenwärtigen Entwicklungsprojekte erfolgreich sind. Die Fälligkeiten beruhen auf den momentan bestmöglichen Einschätzungen des Konzerns."*

**Potenzielle künftige Zahlungen an Dritte aus Kooperationsvereinbarungen per 31.12.2014** | in Millionen CHF

	Pharma	Diagnostics	Konzern
Innerhalb 1 Jahres	286	51	337
Zwischen 1 und 2 Jahren	252	15	267
Zwischen 2 und 3 Jahren	615	16	631
<b>Total</b>	<b>1 153</b>	<b>82</b>	<b>1 235</b>

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

30

Fall 3 Lösung, Milestones, **Roche**, Report 2014

**Fragen**



1. Sind Eventualverpflichtungen gemäss IAS 37 zu beziffern?
2. Falls ja, wie wurde hier geschätzt?
3. Schätzung = korrekt?

**Lösungen**

1. IAS 37.86: "*financial effect, where practicable*", best estimate
2. Hier Maximal-Risiko, wie es die US GAAP künftig verlangen möchten (viel objektiver)
3. Diese betragsmässige Offenlegung scheint mir aufschlussreich; wenn die wahrscheinlichen Geldabflüsse schätzbar wären, dann hätten wir eine Rückstellungsverpflichtung, da die Verträge das Ereignis in der Vergangenheit begründen.  
Einordnung bei Roche unter 9. Immaterielles Anlagevermögen  
Querverweis bei den Eventualverbindlichkeiten, S. 79

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

- Aufgrund eines vergangenes 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


Das wird Vergangenheit sein, falls wie im ED Liabilities die Contingencies verschwinden werden.

### Zusammenfassung: Zweck/ Definitionen

- 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% bis 50%, oder
  - ✓ Existenz einer Verpflichtung ist unsicher.
- **Eventualforderung**  
Wahrscheinlichkeit des Mittelzuflusses zwischen 50-90%

### Agenda

- ✓ Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen
- ✓ Ersterfassung und Folgebewertung
- Offenlegung (Disclosure)
- Zusammenfassung
- IFRS Liabilities, wie geplant
- Fälle zur Beurteilung, Heute und Morgen

Ersterfassung und Folgebewertung 

## 2 Arten von Verpflichtungen

---

rechtliche aus

---


- Vertrag
- Gesetz
- Direkte Auswirkung aus Gesetz

Faktische (constructive obligation) aus

---

- Bisherigem Geschäfts-Gebaren, oder
- Geweckter Erwartungshaltung
- Öffentlich angekündigten Massnahmen vor dem Bilanzstichtag

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen 35

Ersterfassung und Folgebewertung 

## Verpflichtung: Beispiel

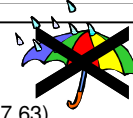
---

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

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen 36

Keine Rückstellungen, um stille Reserven zu bilden oder aufzulösen!

**No Provisions for Rainy Days!**



- Künftige operative Verluste (Business Risk) (IAS 37.63)  
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
- Zukünftige Geldabflüsse, die nur im indirekten Zusammenhang mit der Restrukturierung stehen: Umschulung, Marketing, Investitionen in neue Systeme oder Vertriebsnetze (IAS 37.81[c])

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

### 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 Faustregel mit minimalem Judgement für Bewertung

---

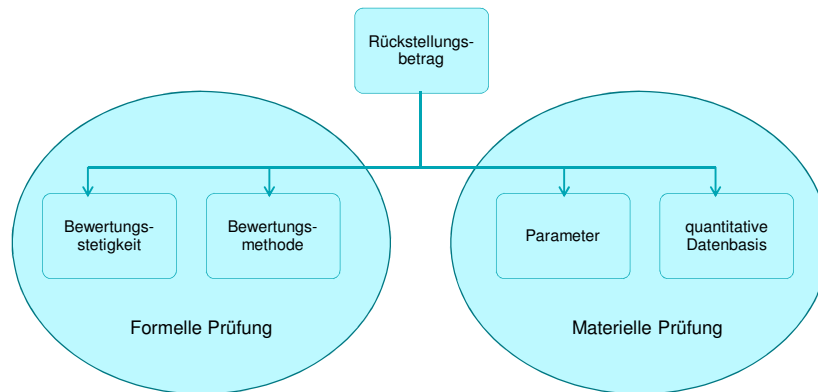
Best Estimate = Betrag, den ein Unternehmen zahlen müsste, um eine Verpflichtung per Saldo zu begleichen/ transferieren/ sich vergleichen (Fair Value als Exit Price). IAS 37.37

### Schätzen des Rückstellungsbetrages

---

- Alle relevanten Informationsquellen sind auszuwerten
- Auch die geschätzte Wahrscheinlichkeit ist zu dokumentieren, z.B. Gewährleistungsquote im letzten Jahr
- Werterhellende Ereignisse sind zu berücksichtigen, z.B. auf einer Instanz gewonnener Prozess (QC 14: «*neutral depiction without bias*»)
- Diskontsatz: Basis risikolose Staatsanleihen des Sitzlandes + Zuschlag für geringere Bonität oder WACC, aber keine Doppelzählung von Risiken. IAS 37.47

## Auditing eines Rückstellungsbetrages



## Belastende Verträge/ Onerous Contracts

(IAS 37.66ff.) IAS 11 wird auf 1.1.2018 eliminiert; IFRS 15 enthält nichts zum Thema

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

Onerous Contracts werden gemäss neuester Entwicklung für alle Vertragsarten im IAS 37 (bleiben).

Vertrag wird zum Verlustgeschäft

### Fall 4 Drohverlustrückstellung

nicht in IFRS 15 geregelt, bleibt bei IAS 37, (Belastender Vertrag, IAS 37.66ff.)

#### Ausgangslage:

Am 31.12.2013 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die Confiserie Délicieux 64 Monate

- **Schliessung:**  
Mietzins: 10'000 p.m., Untervermietung: 3'000 p.m.  
gemäss Schätzung
- **Fortführung:**  
Negativer Deckungsbeitrag bei Fortführung  
(Miete schon berücksichtigt): 8'000 p.m.

#### Aufgabe:

Berechnen sie die Drohverlustrückstellung aus diesem belastenden Vertrag

### Fall 4 Lösung Beispiel: (IAS 37.66ff.)

Drohverlustrückstellung Confiserie Délicieux

#### Ausgangslage:

Am 31.12.14 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die Confiserie Délicieux 64 Mte.

Mietzins: 10'000 p.m., Untervermietung: 3'000 p.m gemäss Schätzung.

Negativer Deckungsbeitrag bei Fortführung (Miete schon berücksichtigt): 8'000 p.m.

#### Aufgabe:

Berechnen sie die Drohverlustrückstellung aus diesem belastenden Vertrag

#### Lösung:

Schliessung	Fortführung
Aufwand 64 * 7'000 (10'000 – 3'000) = <b>448'000</b>	Aufwand 64 * 8'000 = <b>512'000</b>

Billigere Kostenvariante: = Schliessung. Rückstellung v. 448'000 wird erfasst.

Unabhängig von der tatsächlichen Entscheidung.

IAS 37.68 "the **least** net cost of the existing contract which is the lower cost of fulfilling it and any compensation or penalties arising from failure to fulfil it."

## Belastende Verträge/ Onerous Contracts: IAS 37.66 bis 37.69 Beispiele

- Vorzeitige Kündigung eines Miet- oder Leasingvertrages (IAS 37, vgl. auch Example 8)
- Liefervertrag mit Kunden, später steigen die Produktionskosten (bisher IAS 11 Construction Contracts, neu IAS 37)
- Airline ist längerfristigen Abnahmevertrag für Kerosin eingegangen. In der Folge sinken die Kerosinpreise und die Flugtarife (Verlust). Grundsätzlich IAS 37. Prüfen, ob nicht IAS 39/ IFRS 9 gilt: Kerosinhandel.
- Unternehmen hat einen Put auf Aktien einer Gesellschaft geschrieben. Nun sinken die Aktienkurse dieser Gesellschaft (IAS 39/ IFRS 9)
- Unternehmen kann Produktionsvertrag aus technischen Gründen nicht erfüllen (Impairment sowie Rückstellung für Konventionalstrafe IFRS 15 oder Schadenersatz IAS 37)

## Fall 5 *Areva-Siemens Konsortium*, Onerous Contract: Fakten für KKW Olkiluoto von TVO (=Käuferin in Finnland)



Beim Neubau eines AKWs im finnischen Olkiluoto hat sich der französisch-deutsche Atomtechnikkonzern Areva NP übernommen.

### Gründe für Rückstellungsbedarf: bei Areva

- Teurere Herstellung wie kalkuliert für Fix-Verkaufspreis
- Technische Schwierigkeiten bei diesem AKW – Projekt
- Verzug gegenüber den vertraglichen Zusicherungen

**Frage:** Nach welcher IFRS Regelung ist dieser Fall zu behandeln?

### Lösung:

IAS 11.36 Construction Contracts: Gesamter Verlust nach Erkennen erfassen.  
Ab 1.1.18 nach IAS 37

### Fall 6 Belastende Verträge, Schindler

Finanzbericht 2014, S. 42



Rückstellungen für nicht kostendeckende Aufträge werden gebildet, um im Auftragsbestand enthaltene Verluste abzudecken. Die rückzustellenden Beträge beruhen auf Vorkalkulationen und Erfahrungswerten. In der Regel sind die Aufträge innerhalb von 9 bis 24 Monaten abgeschlossen. Die Auflösung erfolgt entsprechend dem Fortschritt der Auftragsabwicklung.

1. Mit welcher Buchung werden für Aufträge Rückstellungen gebildet? Wann? In welcher Höhe?
2. Mit welcher Buchung wird die Rückstellung aufgelöst?

#### Lösung:

1. Mehrkosten für Aufträge/ Rückstellung für belastende Aufträge: "*immediately when probable (whole) expected loss*", IAS 11.36 bis 2016 Ab 2018 gemäss IAS 37.68. Verlustminimum zurückstellen.
2. Rückstellung für belastende Verträge/ Herstellungskosten (die überhöhten Kosten wurden früher erfasst)

### Fall 7 Belastende Verträge, **BKW**

Belastende Energiebeschaffungsverträge = eigene Rückstellungskategorie, Report 2013



- *"Die Rückstellungen für belastende Energiebeschaffungsverträge decken zukünftige Energiebezüge von Partnerwerken zu Produktionskosten, die über den erwarteten, erzielbaren Absatzpreisen liegen. werden. Die Zuweisung 2013 betrifft die Energiebezugsverträge mit den fossil-thermischen Kraftwerken Livorno Ferraris und Wilhelmshaven in Deutschland.. (S. 67)*
- *"Der Mittelabfluss der Rückstellungen erfolgt, indem die BKW den produzierten Strom aus diesen Kraftwerken zu Produktionskosten übernehmen muss, und er kann sich über die Nutzungsdauer der Kraftwerke von bis zu maximal 40 Jahren erstrecken.» (S. 67)*

1. In welchem Fall wird für Energiebeschaffungsverträge eine Rückstellung erfasst?
2. Welche andere Beurteilung wie unter IAS 37 ist hier auch zu prüfen?

#### Antworten:

1. Falls Absatzpreis < Beschaffung, also Verlust
2. Gemäss IAS 39 (IFRS 9), als Financial Instrument at FV zu bewerten

## Restrukturierungsmassnahmen IAS 37.70-37.83

- 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** 2014, S. 79, Grundsätze der Rechnungslegung: **BUCHER**  
"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."

## Restrukturierungsmassnahmen IAS 37.70 - 37.83

- Faktische oder rechtliche Verpflichtung nur
- bei detailliertem (internem) Restrukturierungsplan
  - Bereichen
  - Standorte
  - betroffene Arbeitnehmern
  - Kosten mit Timing
  - Umsetzungs-Daten
- **Bekanntgabe der Eckdaten** vor Bilanzstichtag
- Betroffene: Berechtigte Erwartung, dass Restrukturierung unverzüglich umgesetzt wird  
(IAS 37.72 (b) "... has raised a valid expectation in those affected ...")
- Bereichsverkauf: Verbindlicher Vertrag

### Restrukturierungsrückstellungen entstehen für: IAS 37.70 - 37.83

- 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

### Fall 8: Restrukturierungsankündigung bei **BSI**

- Die Tessiner Privatbank BSI baut im Rahmen eines Restrukturierungsplans weltweit 160 Arbeitsplätze ab. Die BSI war im Sommer vom Versicherungskonzern Generali an die brasilianische BTG Pactual verkauft worden.
- Die Zahl von 160 abzubauenen Stellen wurde an einer Mitarbeiterversammlung vom Dienstagabend zum Restrukturierungsplan genannt. Über Einzelheiten der Restrukturierung, die offenbar von Herbst 2014 bis Ende 2015 umgesetzt werden soll, wollte die BSI-Sprecherin allerdings keine Auskunft geben. Derzeit seien Gespräche mit den involvierten Parteien im Gang, insbesondere mit der Personalkommission, erklärte sie. Die Einzelheiten des Sozialplans sollen Ende Oktober bekanntgegeben werden.
- Zu den möglichen Einsparungen durch das Restrukturierungsprogramm wollte sich die BSI ebenfalls nicht äussern. «Der Plan sieht Einsparungen sowohl bei den Betriebskosten wie beim Personal vor», sagte sie.

**Frage:** Beurteilen und begründen Sie, ob diese Mitteilung der BSI zu Rückstellungen führt.

Fall 8: Lösung: Restrukturierung bei **BSI**

**Frage:** Beurteilen und begründen Sie, ob diese Mitteilung der BSI zu Rückstellungen führt.

**Lösung:**

Nein, die ad hoc Mitteilung ist zu dünn und zu vage. Der Plan ist noch nicht ausgefeilt und deshalb lückenhaft offen gelegt.

IAS 37 erlaubt hier keine Rückstellung.

- IAS 37.72(a) «... **Has a detailed formal plan**» gegen Innen
- IAS 37.75(b) « ... has ... **announced the main features** of the restructuring plan»

Folgebewertung von Eventual-Forderungen, -Verpflichtungen und Rückstellungen

**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?

Kommentar zur Schätzungsschwierigkeit von Rückstellungen für  
 Produktehaftpflicht, **Novartis**, Report 2014, S. 194

- *“Novartis has not established provisions for potential damage awards (Schadenersatzzahlungen) for certain additional legal claims against our subsidiaries if Novartis currently believes it is likely that it ultimately will prevail (sich durchsetzen) in them.*
- *In addition, with respect to the matters listed below in which the Group has an adverse damage award (potenziellen Schadenersatz), no provision has been made for certain of them, because it is the Group’s current best estimate ... that it ultimately will prevail in these cases on appeal.”*

Es geht hier um Fälle (über 1000), bei denen Novartis auf nicht-letzter Instanz verurteilt ist oder zu Schadenersatz verpflichtet wurde.

## Zusammenfassung: Ersterfassung/ Folgebewertung

- Gibt es **Aktiven**, so gibt es keine Rückstellungen, sondern, diese werden ausserplanmässig abgeschrieben (**Impairment**)
- Rückstellungskategorien bestimmen (Stetigkeit)
- Entscheid lang- oder kurzfristig (IAS 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 Still-Legungsrückstellungen, die aktiviert werden (changes in related asset gemäss IFRIC 1.5)

Agenda

- ✓ Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen
- ✓ Ersterfassung und Folgebewertung
- ✓ Offenlegung (Disclosure)
- Zusammenfassung
- IFRS Liabilities, wie geplant
- Fälle zur Beurteilung, Heute und Morgen

Fall 9 **Roche** Rückstellungsspiegel  
Report 2014, S. 78, ohne Vorjahr in Mio. CHF



	Rechtsfälle	Umweltschutz	Restrukturierungen	Mitarbeitende	Sonstiges	Total
<b>2013</b>						
Per 1. Januar 2013	728	566	698	313	895	3 200
Neu gebildete Rückstellungen	119	155	400	131	529	1 334
Nicht benötigte aufgelöste Rückstellungen	(31)	(56)	(97)	(7)	(93)	(284)
Während des Jahres verbrauchte Rückstellungen	(163)	(46)	(396)	(100)	(295)	(1 000)
Auflösung des Abzinsungsbetrages <sup>1</sup>	-	15	-	2	3	20
Unternehmenszusammenschlüsse						
- akquirierte Unternehmen	-	-	-	-	-	-
- bedingte Gegenleistungen <sup>2)</sup>	-	-	-	-	32	32
Währungsumrechnungsdifferenzen	(19)	(10)	(4)	3	(27)	(57)
<b>Per 31. Dezember 2013</b>	<b>634</b>	<b>624</b>	<b>601</b>	<b>342</b>	<b>1 044</b>	<b>3 245</b>
Kurzfristig	618	183	404	93	850	2 148
Langfristig	16	441	197	249	194	1 097
<b>Per 31. Dezember 2013</b>	<b>634</b>	<b>624</b>	<b>601</b>	<b>342</b>	<b>1 044</b>	<b>3 245</b>

Beurteilen Sie:

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

Offenlegung (Disclosure)



Fall 9 Lösung, **Roche** Rückstellungsspiegel  
Report 2014, S. 78, ohne Vorjahr in Mio. CHF



**Beurteilen Sie:**

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

**Lösungen:**

1. IAS 37.85(a) per class «expected timing of those outflows»
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:  
728 Bilanz / Rückstellungen für Rechtsfälle  
119 Aufwand für Rechtsfälle / Rückstellungen für Rechtsfälle  
- 31 Rückstellungen Rechtsfälle / Aufwand für Rechtsfälle  
- 163 Rückstellungen Rechtsfälle/ Cash  
- 19 Rückstellungen Rechtsfälle / Eigenkapitalkonto Währungsdifferenzen  
634 Rückstellungen Rechtsfälle/ Bilanz

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

61

Offenlegung (Disclosure)



Fall 10 Lindt, Report 2014, S. 96, gleiche Infos Vorjahr



19. RÜCKSTELLUNGEN			
CHF Mio.	Geschäftsrisiken	Obrige	Total
<b>Rückstellungen am 1. Januar 2013</b>	<b>44,4</b>	<b>11,8</b>	<b>56,2</b>
Bildung	22,8	3,9	26,7
Verwendung	-1,4	-0,9	-2,3
Auflösung	-5,1	-0,5	-5,6
Währungsumrechnung	0,1	-	0,1
<b>Rückstellungen am 31. Dezember 2013</b>	<b>60,8</b>	<b>14,3</b>	<b>75,1</b>
Bildung	8,0	1,3	9,3
Verwendung	-1,8	-1,3	-3,1
Auflösung	-10,7	-2,3	-13,0
Erwerb von Tochtergesellschaft (Anmerkung 32)	3,7	4,8	8,5
Währungsumrechnung	0,3	0,3	0,6
<b>Rückstellungen am 31. Dezember 2014</b>	<b>60,3</b>	<b>17,1</b>	<b>77,4</b>

«Die **Rückstellungen für Geschäftsrisiken** enthalten Risiken aus belastenden Verträgen sowie aus juristischen und administrativen Verfahren, die aus der normalen Geschäftstätigkeit der Unternehmung entstanden. Die Rückstellungen werden gebildet, wenn am Bilanzstichtag eine rechtliche oder faktische Verpflichtung besteht und der erwartete Geldabfluss eingeschätzt werden kann. Die Fälligkeit der Geldabflüsse ist ungewiss, da sie vom Ergebnis der Verfahren abhängen.

Nach Ansicht des Managements wird der Ausgang der juristischen und administrativen Verfahren keine wesentlichen Verluste bewirken, die über die per 31. Dezember 2014 zurückgestellten Beträge hinausgehen.»

Was ist Ihre Meinung zu diesen Offenlegungen (Bilanzsumme 5'581,56 Mio. CHF):

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

62

Offenlegung (Disclosure)



Fall 10 Lösung: Lindt, Report 2014, S. 96



- Gesamte Rückstellungen immerhin 1.4% der Bilanzsumme. Deshalb nur 2 Kategorien vermutlich OK. Aber: Beide Kategorien sind beliebig.
- "Geschäftsrisiken" klingt nach unechten Rückstellungen, eben nach unzulässiger Rückstellung von "Business Risk". "Belastende Verträge" und "administrative Verfahren" wie Chrut & Rüebli und sehr allgemeiner Kommentar, eher wie "Grundsätze der Rechnungslegung" den spezifische Erläuterung.
- **Vgl. dazu IAS 37.87 zur Bildung von Kategorien**

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

63

Offenlegung (Disclosure)



Fall 11 Nestlé, Kommentar zu den Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten  
(2.67 Mia.; FK = 61.6 Mia.), Report 2014, S. 105

*"Diese **Rückstellungen** für Rechtsstreitigkeiten betreffen zahlreiche Fälle, deren detaillierte Bekanntgabe die Interessen der Gruppe ernsthaft beeinträchtigen könnte. Die Gruppe ist nicht der Meinung, dass die Ergebnisse der Verfahren irgendwelche erhebliche nachteilige Auswirkung auf ihre Finanzlage haben werden. Die Fälligkeit der Mittelflüsse für Rechtsstreitigkeiten ist ungewiss, da sie vom Ergebnis der Verfahren abhängen. Diese Rückstellungen werden nicht diskontiert, weil deren Barwerte keine zuverlässige Information darstellen würden. Die Geschäftsleitung ist der Ansicht, dass es nicht möglich ist, Annahmen über den Verlauf von Rechtsstreitigkeiten über den Bilanzstichtag hinaus zu machen.."*

#### Fragen

1. Genügende Offenlegung (mit IAS 37 belegen)?
2. Keine Diskontierung. OK?



IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

64

Offenlegung (Disclosure)



Fall 11 **Lösung: Nestlé**, Kommentar ad Rückstellungen f. Rechtsstreitigkeiten (2.67 Mia.; FK = 61.6 Mia.), Report 2014, S. 105

*"Diese Rückstellungen für Rechtsstreitigkeiten betreffen zahlreiche Fälle, deren detaillierte Bekanntgabe die Interessen der Gruppe ernsthaft beeinträchtigen könnte. Die Gruppe ist nicht der Meinung, dass die Ergebnisse der Verfahren irgendwelche erhebliche nachteilige Auswirkung auf ihre Finanzlage haben werden. Die Fälligkeit der Mittelflüsse für Rechtsstreitigkeiten ist ungewiss, da sie vom Ergebnis der Verfahren abhängen. Diese Rückstellungen werden nicht diskontiert, weil deren Barwerte keine zuverlässige Information darstellen würden. Die Geschäftsleitung ist der Ansicht, dass es nicht möglich ist, Annahmen über den Verlauf von Rechtsstreitigkeiten über den Bilanzstichtag hinaus zu machen."*

**Fragen**

1. Genügende Offenlegung (mit IAS 37 belegen)?
2. Keine Diskontierung. OK?



**Lösungsvorschlag**

1. Ja, IAS 37.92, „*extremely rare cases*“ angerufen (rare: von der SER betont). Zudem, „*per class*“ heisst nicht, über jeden Rechtsfall einzeln detailliert berichten. Es heisst auch „*some or all of the information*“. Immerhin weiss man: Es wurden Rückstellungen gemacht.
2. Ja, Nestlé weiss nicht, ob einen Monat später Vergleiche gemacht werden. Viel besser, als wenn Nestlé sich hinter der Nicht-Schätzbarkeit der Verpflichtungshöhe verschanzt hätte {IAS 37.85 (a) und (b)}

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

65

Offenlegung (Disclosure)



Fall 12 **Roche**, ad Rechtsfälle, Report 2014, S. 80ff.

- Auf 3 Seiten berichtet Roche über 8 hängige Rechtsverfahren.
- Als Schluss-Statement steht jeweils: *"Der Ausgang dieser Angelegenheit ist zurzeit ungewiss."*
- Der Adressat der Rechnungslegung weiss nicht, wie viel und ob, für einen Fall eine Rückstellung gemacht worden ist. Deshalb heisst der Titel der Note 19 *«Rückstellungen u. Eventualverbindlichkeiten»*  
Beim Akne Medikament Accutane heisst es zuletzt: *«Der Ausgang dieser Verfahren ist von einer Vielzahl von Faktoren, einschliesslich der besonderen Umstände der einzelnen Fälle, abhängig. Deshalb erlauben ergangene Urteile keine Voraussagen über zukünftige Urteile. Der Konzern setzt sich weiter energisch gegen die verbleibenden Klagen zur Wehr.»*

**Frage:** Ist dieses Vorgehen zulässig?  
Belegen Sie Ihre Antwort mit IAS 37.

IAS 37 – Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und -forderungen

66

Offenlegung (Disclosure)



Fall 12 Lösung, **Roche**, ad Rechtsfälle, Report 2014, S. 80ff.

- Auf 3 Seiten berichtet Roche über 8 hängige Rechtsfälle.
- Als Schluss-Statement steht jeweils: " Der Ausgang dieser Angelegenheit ist zurzeit ungewiss."
- Der Adressat der Rechnungslegung weiss nicht, wie viel und ob, für einen Fall eine Rückstellung gemacht worden ist.

**Frage:**

Ist dieses Vorgehen zulässig? Belegen Sie Ihre Antwort mit IAS 37.

**Lösung:**

Ja, IAS 37.84 und 37.85 verlangen alle Offenlegungen nur je Kategorie ("class"). Das wird beim IFRS Liabilities beibehalten werden.

Die **SER pocht** aber grundsätzlich **darauf**, dass ersichtlich ist: **Rückstellung oder Eventualverpflichtung**.

Es ist aber klar, dass Roche für Rechtsfälle Rückstellungen gemacht hat, da der Titel vor den Ausführungen lautet: «Rückstellungen für Rechtsfälle». Inanspruchnahme der Exitklausel von IAS 37.92 muss begründet werden.

Offenlegung (Disclosure)



Fall 13: Rückstellungen **Nestlé** Report 2013, S. 182

- *"Rückstellungen zur Deckung allfälliger Risiken werden nach den Grundsätzen einer vorsichtigen Geschäftsführung gebildet. Eine Rückstellung für unversicherte Risiken deckt allgemeine, bei Dritten nicht versicherte Risiken ab, zum Beispiel Ertragsausfälle. Zudem deckt eine allgemeine Rückstellung Eventualverpflichtungen für ausländische Steuern."*

Was meint Ihr Feeling für IAS 37 dazu?

**Lösung**

- Sie haben Recht: Business-Risk darf nicht zurückgestellt werden. Das ist Zukunftsaufwand. Auch Vorsichtsprinzip unter IFRS gestorben. Stattdessen im Conceptual Framework: QC14 «A neutral depiction without bias»
- Dieses Zitat stammte aus der Nestlé-SA Holding Rechnung. Diese „Rückstellungen" erfahren im Zuge der Konsolidierung eine Überleitung..

## SEC ad Provisions & Contingencies "Analysis of IFRS in Practice, 16.11.11"

---

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**

## Rundschreiben der SER Nr. 2 IFRS RS2 vom 19. September 2014, Ziff. 45

---

Bei **Rechtsstreitigkeiten** darf gemäss IAS 37p92 **nicht** im Sinne einer **generellen Regel**, sondern nur in äusserst seltenen Fällen auf **die verlangten Angaben verzichtet** werden.

Im **Minimum** ist dabei aber der **Charakter des Rechtsstreits** sowie eine **Begründung für die Nichtoffenlegung** anzugeben.

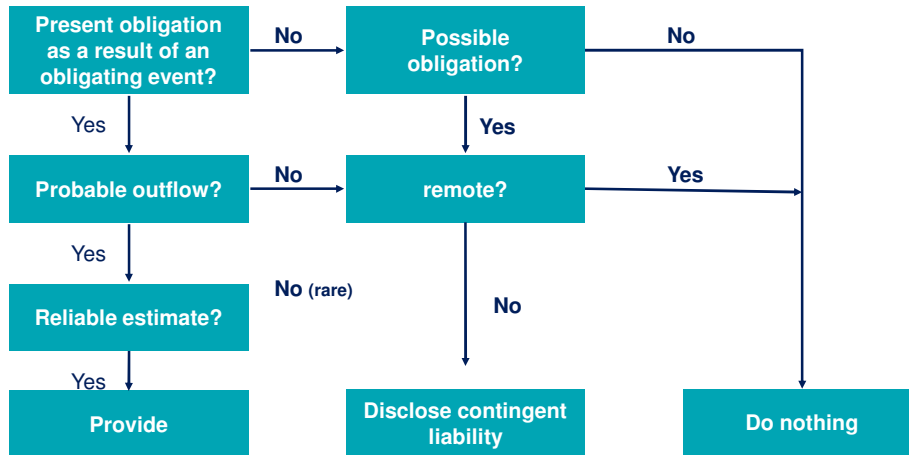
Zusammenfassung: Offenlegungen

- **Rückstellungsspiegel** mit Kategorien für wesentliche Rückstellungen für abgelaufenes Jahr (IAS 37.84)
- Lang- und kurzfristige Rückstellungen nach Kategorie unterscheiden.  
Entscheid lang- oder kurzfristig (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.)

Agenda

- √ Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen
- √ Ersterfassung und Folgebewertung
- √ Offenlegung (Disclosure)
- √ Gesamt-Zusammenfassung: Materiell (nicht Offenlegung)
- IFRS Liabilities, wie geplant
- Fälle zur Beurteilung, Heute und Morgen

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



Agenda

- ✓ Zweck, Anwendungsbereich, Definitionen
- ✓ Ersterfassung und Folgebewertung
- ✓ Offenlegung (Disclosure)
- ✓ Gesamt-Zusammenfassung
- ✓ IFRS Liabilities, wie geplant
- Fälle zur Beurteilung, Heute und Morgen

### Umdenken gefragt!

Beschluss 2013 IASB: Zuerst Begriffe Asset and Liability im Conceptual Framework definieren.

Convergence Projekt: IFRS Liabilities (Paused),  
**zur Zeit nicht auf dem work plan des IASB,**  
**wurde zum Research Projekt herunter gestuft.**  
 Vorher wird nochmals ein ED publiziert werden.  
 Bei Fallbesprechung Schlaglichter auf ED.  
 Working Draft Liabilities, Februar 2010

### Eckpfeiler des kommenden IFRS Liabilities

**Materiell** wird kaum was ändern, **obwohl** das

- **Wahrscheinlichkeits-Kriterium für Geldabflüsse fällt**
- **keine Eventual-Verpflichtungen** mehr
  - Ein Verlieren bei **Rechtsstreit** auf nicht letzter Instanz kann immer noch **Nicht-Bilanzierung** einer Rückstellung bedeuten;
  - statt Eventualverpflichtung:
    - Unsicherheit, ob eine Verpflichtung besteht  
 Staff Paper: "A liability exists and is to recognise if the available evidence indicates that it is more likely than not that a liability exists."
    - Nicht-Schätzbarkeit
- Offenlegung:
  - Bei Unsicherheit Existenz Verpflichtung: Hinweis auf mögliche finanzielle Auswirkungen, kein klarer Betrag gefordert.
  - Schätzungsschwierigkeit: Kein Betrag nötig

### Änderung der Erfassungskriterien

#### ➤ IAS 37 Provisions ➤ geplanter IFRS Liabilities

- |   |                                  |  |
|---|----------------------------------|--|
| <p>1. more likely than not that liability exists?</p>                 | <p>existence<br/>uncertainty</p> | <p>1. more likely than not that liability exists?</p>                            |
| <p>2. more likely than not that future outflows will be required?</p> |                                  | <p><del>2. more likely than not that future outflows will be required?</del></p> |
| <p>3. Reliable estimate possible?</p>                                 | <p>outcome<br/>uncertainty</p>   | <p>3. Reliable estimate possible?</p>  |

### Eckpfeiler des kommenden IFRS Liabilities

- Bewertung der Rückstellung zum tiefsten Betrag von
  - Erfüllung,
  - Rücktritt oder
  - Transfer
- Betrag wird mit Szenarien ermittelt: Ausschliesslich Erwartungswert

#### Beispiel 2: Ausgangslage bezüglich geschätzter Folge eines Rechtsstreites:

10% Wahrscheinlichkeit, dass die eingeklagte Summe von 7 Mio. zu zahlen sein wird.

35 % Wahrscheinlichkeit, dass ein Geldabfluss von 4 Mio. ansteht

55 % Wahrscheinlichkeit, dass ein Geldabfluss von 0 Mio. ansteht.

100%

#### Bisher: off-balance

Da der Geldabfluss nicht wahrscheinlich ist, erfolgt keine Erfassung in der Bilanz, sondern der Ausweis einer Eventualverpflichtung. Der Betrag wird als Erwartungswert festgelegt.

#### Zukunft: Bilanzieren

Ein Erwartungswert von 2.1 Mio. wird als Verpflichtung bilanziert  
( $0.1 \cdot 7 \text{ Mio.} + 0.35 \cdot 4 \text{ Mio.}$ )

**Es werden künftig tendenziell mehr Verpflichtungen zu bilanzieren sein.**

## Hauptänderungen von IAS 37 zum IFRS Liabilities

Mehr guidance zur Identifikation von Verpflichtungen

Keine off-balance contingencies mehr

Wahrscheinlichkeitskriterium für Abflüsse fällt

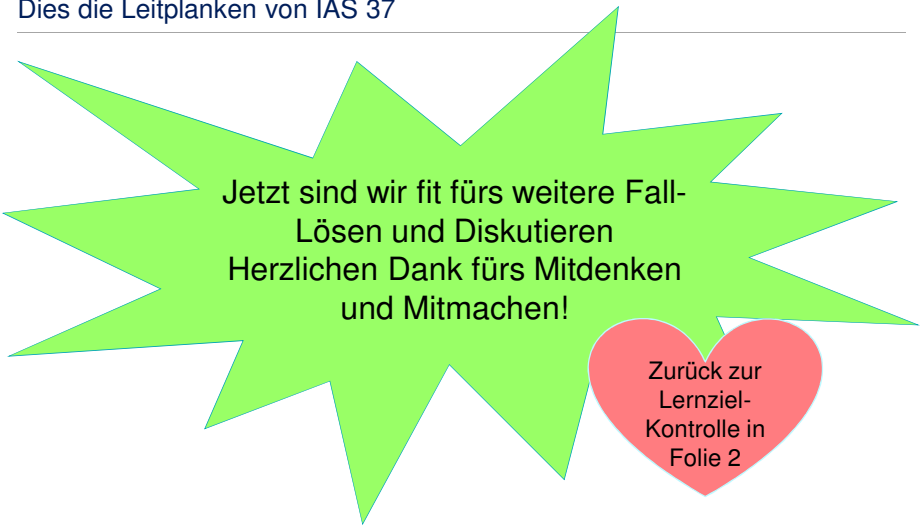
Genauere Vorgaben für die Bewertung

## Nützliche Hinweise zu den IFRS

- Extracts from the EECS' Database of Enforcement *der ESMA* <http://www.esma.europa.eu/page/IFRS-Enforcement-0>  
Dies sind Entscheide, welche die European Securities and Markets Authority *ESMA* publiziert (von nationalen Enforcers)
- PwC: IFRS Model Financial Statements 2012 (2014 später)  
<https://inform.pwc.com/inform2/show?action=informContent&id=1207162108145963>
- Deloitte: IFRS model financial statements 2014 <http://www.iasplus.com/en/publications/global/models-checklists/2013/ifrs-mfs-2013>
- BDO: Year End IFRS Illustrative Financial Statements 2014  
<http://www.bdointernational.com/Services/Audit/IFRS/Model-IFRS-Statements/Pages/default.aspx>
- KPMG: IFRS Guide to annual financial statements –Illustrative disclosure, September 2013  
<http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/ifrs-guide-to-financial-statements/pages/guide-ifs-disclosures-sept13.aspx>

Dies die Leitplanken von IAS 37

---

A large, bright green starburst graphic with multiple points, containing the main text.

Jetzt sind wir fit fürs weitere Fall-  
Lösen und Diskutieren  
Herzlichen Dank fürs Mitdenken  
und Mitmachen!

A red heart graphic containing the text "Zurück zur Lernziel-Kontrolle in Folie 2".

Zurück zur  
Lernziel-  
Kontrolle in  
Folie 2