

IAS 37 Rückstellungen, Eventualverbindlichkeiten und Eventualforderungen

7. November 2023, nachmittags 12:50 h
Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ.

consulting@teitler.ch

Teitler Consulting
Accounting + Communication



zhaw School of Management and Law
Institut für Financial Management

IHR PARTNER FÜR:

- Kompetente Ausbildung (BSc und MSc)
- Weiterbildung mit Zertifikatsabschluss
- Kundenspezifische Inhouse-Schulungen
- Forschungs- und Dienstleistungsprojekte

IN DEN THEMENBEREICHEN:

- Corporate Reporting / Accounting
- Performance Management / Controlling
- Corporate Finance / Corporate Banking

Fragen? Wir freuen uns über Ihre Kontaktaufnahme:
Info.if@zhaw.ch
www.zhaw.ch/if



1

2 Hinweise: Materiell und formell

S

FER 23 unterscheidet sich kaum von IAS 37,
IAS 37 ist detaillierter.

OR: andere Welt, stille Reserven, d.h. **überhöhte**
Rückstellungen sind OK. Ebenso **willkürliche**
Änderungen der Rückstellungen od. Stehenlassen
eines erledigten Rückstellungsfalles.

Auch OR verbietet: Unterbewertung der Rückstellung

roter Rahmen bedeutet:
Strukturfolie zum Merken

Von den **262** am (abgerufen am 9.10.23) der SIX Swiss Exchange kotierten Unternehmen legen
83 Unternehmen mit Swiss GAAP **FER** Rechnung und **124** mit **IFRS**
(Daneben US GAAP, China und bankengesetzliche Rechnungslegung).

2

2 Hinweise: Materiell und formell

- Diese Präsentation als Handout ohne Lösungen zu den 19 Cases.
- Die Präsentation mit Lösungen zu den Cases wird innert 4 Tagen zur Verfügung gestellt.

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

3

3

2 Hinweise: Materiell und formell

Start mit AI-Kurzvideo

Unterrichtssequenz 1	12:50 - 13:50
Pause 1	13:50 - 14:05
Unterrichtssequenz 2	14:05 - 14:50
Pause 2 ... wo?	14:50 - 15:20
Unterrichtssequenz 3	15:20 - 16:20

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

4

4

Was nicht zwingend nach Rückstellungen ruft

Künftige Erfolgsunsicherheiten bewirken **keine** heutigen Rückstellungen, **Erfolgsunsicherheiten**, die ihre **Ursache** in der **Vergangenheit** haben, **können** dagegen **Rückstellungen verursachen**.



IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

5

5

Ziele dieser Lerneinheit

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** sind
 - Sie kennen die Faktoren, welche die Bewertung von Rückstellungen beeinflussen
 - Sie können die **Offenlegungsvorschriften** von IAS 37 umsetzen.
- In den wichtigsten Merkmalen stimmen bei FER 23 mit IAS 37 überein.

Zielerreichung mit Illustrationen aus Reports und Übungsfällen in dieser Präsentation
Amüsante KI-Einführung mit Video zu IAS 37?

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

6

6

Agenda

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

7

7

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen: *in medias res*

Provisions: Schwieriges Schätzen,
September 11, 2001 (9/11)



- 1 oder 2 Ereignisse?
(2. Tower 17 Min. später)?
- 3.5 Mrd. USD: 1 oder 2mal

<https://www.youtube.com/watch?v=GySgEL4NRFY>

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

8

8

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen: *in medias res*

Case 1: Boykott-Aufrufe gegen H&M in China?

Fragen:



1. Wie ist ein Image-Schaden im Finanzbericht zu behandeln?
2. Wie sind erwartete Umsatzrückgänge von H&M in China im Finanzbericht zu behandeln (H&M machte 10% Umsatz in China)? H&M hat in China wegen Menschenrechtsverletzungen gegenüber den Uiguren ein Verbot von Baumwollimporten aus Xinjiang durchgesetzt.

Auswahlmöglichkeiten: Rückstellungen, Impairments oder nicht behandeln.

Lösungen:

1. **Das sind Zukunftsauswirkungen. Die dürfen nicht zurückgestellt werden** (IAS 37.63). Es sind aber Anzeichen für einen Impairment. Beim Impairment-**Test** gemäss IAS 36 könnte jedoch ein tieferer «*recoverable amount*» («erzielbarer Wert» = Benchmark-Wert) des Goodwills oder anderer Immaterieller einen Impairment-Verlust auslösen.
2. Umsatzrückgänge:
Gleiche Überlegung wie oben: Solche Erfolgsunsicherheiten dürfen nicht per se berücksichtigt werden. Vermutlich Impairment auf Sachanlagen und Goodwill.

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

9

9

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen: *in medias res*



Case 2: Boeing 737 Max 8 und Rückstellungen, Fragestellung

2 Abstürze mit 346 Toten führten 2019 zu einem globalen Flugverbot.
780 Maschinen dürfen nach 20 Monaten Grounding seit 28.1.21 wieder fliegen.

Finanzielle Folge	Finanzielle Folgen der 2 Abstürze der Boeing 737 Max 8 und der Einstellung der Flüge mit diesen Maschinen		
	Rückstellung		Kommentar
	ja	nein	
Auslieferungsverzug der bestellten 737 Max 8			
Entschädigung der Hinterbliebenen und Genugtuung			
Entschädigung für die gekauften Flieger, die am Boden bleiben müssen			
Kaufvertragsrücktritte von Airlines			
Leasingverpflichtung für leerstehende Flieger-Parkplätze			
Rückgang von künftigen Bestellungen			
geschätzte Strafzahlung für Geheimhaltung des Softwaremangels			
Zusatzkosten, weil die Produktionsgeschwindigkeit sinkt			
Reputationsschaden			


IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

10

10

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen: *in medias res*



Case 2: Boeing 737 Max 8 und Rückstellungen, Kurzwantworten


Finanzielle Folgen der 2 Abstürze der Boeing 737 Max 8 und der Einstellung der Flüge mit diesen Maschinen			
Finanzielle Folge	Rückstellung		
	ja	nein	
Auslieferungsverzug der bestellten 737 Max 8	ja		Schadenersatz oder Konventionalstrafe
Entschädigung der Hinterbliebenen und Genußtuung	ja		
Entschädigung an Käufer für Flieger, die am Boden bleiben müssen	ja		
Kaufvertragsrücktritte von Airlines	ja		
Leasingverpflichtung für leerstehende Flieger-Parkplätze	ja		
Rückgang von künftigen Bestellungen		nein	Allenfalls Impairment von Goodwill und Sachanlagen
geschätzte Strafzahlung für Geheimhaltung des Softwaremangels	ja		
Zusatzkosten, weil die Produktionsgeschwindigkeit sinkt		nein	
Reputationsschaden		nein	Allenfalls Impairment von Aktiven

Die verursachten Kosten gab der Konzern mit USD 18 Mrd. an.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 11

11

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen: *in medias res*



Schindler Liftunfall in Japan: Kultur des Landes beachten!

Am 3. Juni 2006 starb Hirotsuke in Tokyo, weil er zwischen Lift und Liftschacht eingeklemmt worden war. Als der Knabe den Lift verlassen wollte, bewegte sich dieser abwärts.

Schindler als Wartungsfirma hatte den Lift 9 Tage zuvor im Service überprüft und einen Mangel übersehen.

Das Problem war jedoch, dass Schindler nach amerikanischer und auch nach schweizerischer Manier, sofort nach dem Unfall erklärte, dass das Unternehmen kein Verschulden träge. Das ist in Japan falsch. **Schindler hat das serbelnde Japangeschäft deshalb 2016 an Otis verkauft!**

Im Januar 2018 wurde der CEO von Schindler Japan freigesprochen.

3 Unterhaltungsmitarbeiter bekamen Haftstrafen auf Bewährung.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 12

12

1. Zielsetzung (Objective)/ Anwendungsbereich (Scope)/ Definitionen

Regelungen über spezifische Rückstellungen gehen IAS 37 vor, z.B.:

- (a) deleted; weil:
IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, **leaves onerous contracts to IAS 37.1 und 37.5**
- (b) IAS 12 Income Taxes;
- (c) IFRS 16 Leases Ab 1.1.2019
Wenn jedoch ein Leasinggut nicht bilanziert wird (kurzfristig oder geringer Wert), dann gilt IAS 37 für belastende Verträge (onerous contracts)
- (d) IAS 19 Employee benefits
- (e) IFRS 17 Insurance Contracts
- (f) IFRS 3 Business Combinations, contingent consideration of an acquirer in a business combination.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 13

13

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Definitionen von 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 3 conditions are not met, no provision shall be recognised.
Rückstellung ist ein "Muss", wenn alle 3 Bedingungen erfüllt sind.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 14

14

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Definitionen von IAS 37.10

Ausgedeutert heisst das auch:

- Ausser der Erfüllung der Verpflichtung existiert keine realistische Handlungsalternative (IAS 37.17).
- Unternehmen hat rechtlich/faktisch keine Möglichkeit, sich der Erfüllung der Verpflichtung zu entziehen.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 15

15

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen **B**

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


IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 16

16

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Verpflichtungen, strenge Erfassungs-Kriterien


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



IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 17

17

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen B

No Provisions for Rainy Days! Stille Reserven sind bei IFRS (und FER) tabu 

Rückstellungen **sind verboten** für:

- Künftige operative Verluste (IAS 37.63ff.) {Erfolgsunsicherheiten}
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 oder Investitionen in neue Systeme und Vertriebsnetze (IAS 37.80)

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 18

18

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Case 3 Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Aufgabe:

Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 zulässig oder auch notwendig sind:

- Wie sieht es nach FER und IFRS aus?
- Wie sieht es nach OR aus?

1. Erneuerungsfonds
2. Rückstellung für Unterbelegung
3. Renovationsrückstellung
4. Rückstellung für Schwankungsreserven f. Wertpapiere
5. Rückstellung für Rechtsstreitigkeiten



19

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Lösung Case 3: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Aufgabe: Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 (und FER) notwendig sind. Wie sieht es nach OR aus?

	OR	FER + IFRS
1. Erneuerungsfonds	erlaubt	verboten
2. Rückstellung für Unterbelegung	erlaubt	verboten
3. Renovationsrückstellung	erlaubt	verboten
4. Rückstellung für Schwankungsreserven	erlaubt, jedoch Wertberichtigung	verboten
5. Rückstellung für Rechtsstreitigkeiten	allenfalls nötig	allenfalls nötig

Bei FER 23 und FER 2/15 /39 sind die Entscheidungen identisch mit IAS 37.

20

1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

Case 4: Wie steht es hier um die Erfassung einer Rückstellung nach IAS 37?

Ausgangslage:

Unterhaltsarbeiten an einer Hotelliegenschaft werden alle 10 Jahre vorgenommen.
Geschätzte Renovationskosten in 10 Jahren: 2 Mio. Gebäudeversicherungswert 18 Mio.



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

Lösung

IAS 37 und FER: 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. Gemäss BGE vom 1.12.20 strenge Steuerhandhabung der Rückstellungen. (2C_1059/2019)
- **Da aber nach OR der Abschluss nach anerkanntem Standard immer ein zusätzlicher ist, hat der IFRS-Abschluss keinen Einfluss auf die geschuldeten Steuern. OR Abschluss mit Sanierungsrückstellung steuerlich massgeblich.**

21

Agenda

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

1. **OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDUNGSBEREICH und DEFINITIONS / DEFINITIONEN**
2. **RECOGNITION / ANSATZ** (Schweiz: «BILANZIERUNG», «AKTIVIERUNG»)
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**

22

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)/ Recognition: IAS 37.14

B

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

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

Sind diese 3 Bedingungen **nicht kumulativ** erfüllt, ist **keine Rückstellung** anzusetzen. **Sind alle 3 Bedingungen erfüllt**, dann **muss** bilanziert werden.

23

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)



Case 5: Ansatz (Erfassung von Rückstellungen), Grundsatz, Report Novartis, 2022

Diese Definition klingt nun echt locker vom Hocker:

“Provisions

Provisions are made to cover general business risks of the Group.”

Ihre Meinung dazu?

Lösung: Annual Report Novartis 2022, Seite A-3 = Holding = OR = Novartis AG

24

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 6: Rückstellung und passive Abgrenzung

Aufgabe : Erklären Sie, wodurch sich eine Rückstellung von einem passiven Abgrenzungsposten (TP= "accruel") unterscheidet.

Lösung

Reto Zemp, Chef der Rechnungslegung der SIX Exchange Regulation, führte in einem Email an mich aus:

«Swiss GAAP FER 23/1 definiert **Rückstellungen** als wahrscheinliche Verpflichtungen, die auf einem Ereignis in der Vergangenheit beruhen und deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss sind.

- Bei den **Abgrenzungen** ist die Existenz einer Verpflichtung dagegen sicher (und nicht nur wahrscheinlich).
- Mittelabfluss ist bei Rückstellungen schwieriger schätzbar als bei transitorischen Passiven.
- Während TP immer kurzfristige Verpflichtungen sind, haben Rückstellungen oft Fälligkeiten von über 5 Jahren.»



Weil beim IPO von **Poenina** Rückstellungen als TP ausgewiesen worden sind, musste Poenina eine Busse an die FER-Stiftung bezahlen. Verfügung der SER SIX Exchange Regulation.

25

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 7: Ferrero Rückruf von 27 Kinder-Schokoladen-Produkten vom Werk Belgien

Ausgangslage

Am 8. April 2022 wurde öffentlich, dass diese Produkte z.T. **Salmonellen** enthalten. 105 Krankheitsfälle waren zu diesem Zeitpunkt bekannt.

Bereits am 15.12.21 tauchte ein Salmonellen-Fall in der Fabrik im belgischen Arlon auf. Dieses Werk ist jetzt geschlossen.

Fragen

1. Sind hier Rückstellungen angezeigt und, falls ja, mit welcher Begründung?
2. Für welche Fakten können hier Verpflichtungen entstehen?
3. Gibt es allenfalls auch andere Accounting-Wirkungen?

Lösung



26

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

FERRERO**Case 7: Lösung, Ferrero Rückruf v. 27 Kinder-Schokoladen-Produkten von Belgien****Ausgangslage**

Am 8. April 2022 wurde öffentlich, dass diese Produkte z.T. Salmonellen enthalten.
105 Krankheitsfälle waren zu diesem Zeitpunkt bekannt.
Bereits am 15.12.21 tauchte ein Salmonellen-Fall in der Fabrik im belgischen Arlon auf. Dieses Werk ist jetzt geschlossen.

Lösung

- Sind hier Rückstellungen angezeigt und, falls ja, mit welcher Begründung?
Ja, das Ereignis in der Vergangenheit sind die Salmonellen in verkaufter Schoggi mit Krankheitsfolgen. Z.T. sind die Verpflichtungen gut schätzbar und es ist sehr wahrscheinlich, dass Verpflichtungen zu erfüllen sind.
- Für welche Fakten können hier Verpflichtungen entstehen?
Rückrufe, Heilungskosten, aus Klagen über Langzeitschäden, evt. Genugtuung und auch bei Fahrlässigkeit und Verletzung von Vorschriften allenfalls Bussen.
- Gibt es allenfalls auch andere Accounting-Wirkungen?
Der Reputationsschaden kann sich im Goodwill einer Cash Generating Unit niederschlagen und im geschrumpften Umsatz. Bei Schliessungsbeschluss und Bekanntgabe: Restrukturierungsrückstellungen.



27

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

f

Case 8: Earn-out Klausel, Ausgangslage und Aufgabe

Eine Earnout-Klausel ist eine Vereinbarung, die im Rahmen eines Unternehmenskaufs getroffen wird. Hierbei wird ein Teil des Kaufpreises erst zu einem späteren Zeitpunkt und basierend auf der zukünftigen finanziellen Performance des übernommenen Unternehmens bezahlt. Die Earnout-Klausel kann sowohl für den Käufer als auch für den Verkäufer von Vorteil sein, da sie das Risiko für beide Parteien mindert.

Beispiel:

Angenommen, Unternehmen A möchte Unternehmen B für EUR 1 Mio. mit einem Bankkredit kaufen. Beide Parteien einigen sich jedoch auf eine Earnout-Klausel, bei der EUR 700.000 sofort bezahlt werden und die restlichen EUR 300.000 im nächsten Jahr, abhängig vom Erreichen eines bestimmten finanziellen Ziels.

Für den Abschluss im Jahr des Kaufs beträgt die erwartete Earnout-Zahlung EUR 100.000.

Aufgabe: Accounting beim Unternehmen A (innerhalb der Bemessungsperiode)

- Verbuchen Sie den Kauf im Jahr 1 und die erwartete Nachzahlung von EUR 100.000
- Variante 1: Jahr 2: Nachzahlung effektiv = 0, Accounting?
- Variante 2: Jahr 2: Nachzahlung effektiv = 300.000, Accounting?

28

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

f

Case 8: Earn-out Klausel, Lösung**Aufgabe, Accounting des Unternehmens A (innerhalb der Bemessungsperiode)**

- Verbuchen Sie den Kauf im Jahr 1 und die erwartete Nachzahlung von EUR 100.000
- Jahr 2: Nachzahlung effektiv = 0, Accounting?
- Jahr 2: Nachzahlung effektiv = 300.000, Accounting?

a. Übernommene Nettoaktiven	Nettoaktiven/ Bankkredit	700.000
Erwartete Nachzahlung	Goodwill/ Rückstellung für Earnout-Verpflichtung	100.000
	Anpassung des Kaufpreises innert 12 Monaten	

- b. Im Jahr 2 kann die weggefallene Verpflichtung aufgelöst werden. Da nach IFRS 3.45 nach der einjährigen Bemessungsperiode die Anpassungen nicht über den Goodwill, sondern über den Aufwand vorgenommen werden, lauten die Buchungen:
- | | |
|---|---------|
| Rückstellung für Earnout-Verpflichtung/ Ertrag aus Akquisitionspreisreduktion | 100.000 |
|---|---------|

c. Rückstellung für Earnout-Verpflichtung/ Bank, Verbrauch der Rückstellung	100.000
Aufwand aus Akquisitionspreiserhöhung / Bank, Anpassung des Kaufpreises	200.000

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

29

29

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

B

Können Regelwerke Abhilfe schaffen?

NZZ Mediengruppe

"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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

30

30

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Auch wenn Schätzungen komplex sind; Bilanzierung ja

B

„Die Verwendung von Schätzungen ist ein wesentlicher Bestandteil bei der Aufstellung von Abschlüssen und beeinträchtigt nicht deren Verlässlichkeit.“ IAS 37.25
 “except in extremely rare cases, ...”

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

«Der Konzern bildet für die gerichtliche Abwicklung von Rechtsfällen Rückstellungen, sofern ein Abfluss von Ressourcen wahrscheinlich ist und deren Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Sind verlässliche Schätzungen nicht möglich, werden keine Rückstellungen erfasst. Falls wesentlich, werden Eventualverbindlichkeiten ausgewiesen.» Roche, Finanzbericht 2022, S. 57.

«Es erscheint somit wenig plausibel, wenn diese Ausnahmeregel [Nicht-Schätzbarkeit] für einen konkreten Sachverhalt über mehrere Perioden hinweg oder als Generalklausel für eine gesamte Kategorie an Rückstellungen geltend gemacht wird.»

SER Six Exchange Regulation, Rundschreiben 2, Note 62, Stand 20. Oktober 2023

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

31

31

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Aus vergangenem Ereignis: Gegenwärtige Verpflichtung? IAS 37.15f.

- Mit dieser **Gretchenfrage** hat die Emittentin viel **Ermessen**.
- Meist 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 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

32

32

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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

- a. the entity's **own experience** with similar items;
- b. **other entities experience** with similar items;
- 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*"); (Prüfer verlangen externe Expertisen) 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.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 33

33

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 9: Welches sind Ihrer Meinung nach die grössten Herausforderungen bei der Rückstellungserfassung?

Lösung: Die Herausforderungen nach meiner Erfahrung

- Erkennen möglicher (Eventual-)Verpflichtungen
- Verpflichtung oder Eventual-Verpflichtung?
- Verpflichtung oder Business – Risk, weil das Ereignis in der Vergangenheit fehlt?
- Schätzung der Höhe der Verpflichtung
- Der Versuchung von Gewinn-Glättung widerstehen
- Problematik der Offenlegung oder ad hoc Publizierung (Präjudizierung)

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 34

34

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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!) offenlegen. IAS 37.86

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**. IAS 37.10

35

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Was **IFRS 3.23 Business Combinations** zu Eventualverbindlichkeiten bei einer **Akquisition** sagt:

«Die Vorschriften des IAS 37 gelten nicht für die Bestimmung, welche Eventualverbindlichkeiten bei der Akquisition zu erfassen sind. Stattdessen hat ein Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt zu bilanzieren, wenn es sich

1. um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die aus früheren Ereignissen entstanden ist und
2. deren Fair Value verlässlich bestimmt werden kann.

Im Gegensatz zu IAS 37 setzt daher der Erwerber eine bei einem Unternehmenszusammenschluss übernommene Eventualverbindlichkeit zum Erwerbszeitpunkt selbst dann an, wenn es nicht wahrscheinlich ist, dass ein Abfluss von Ressourcen mit wirtschaftlichem Nutzen erforderlich ist, um diese Verpflichtung zu erfüllen.»

Damit ist das Wahrscheinlichkeitskriterium für die Bilanzierung einer Eventualverpflichtung bei einer Akquisition gefallen.

36

S

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 10: Eventualverpflichtungen bei einer Akquisition

Fragen

1. Weshalb wird die Eventualverpflichtung bei einer Akquisition zum Fair Value bilanziert?
2. Wie wirkt sich das auf den Goodwill aus?
3. Ist diese Bestimmung für die Analysten hilfreich?


Lösungen

1. Weshalb wird die Eventualverpflichtung bei einer Akquisition zum Fair Value bilanziert?
Der Akquisitionspreis wird dadurch beeinflusst (Leichen im Keller). FV ist bei einer Akquisition der richtige Preis, der Kaufpreis ist ja auch ein Fair Value. FV ist die verlangte Bewertung für übernommene Aktiven und Schulden. IFRS 3.18
2. Wie wirkt sich das auf den Goodwill aus? **Buchung: Goodwill/ Rückstellung; Goodwill wird grösser, jedoch der Gesamtwert ist durch Akquisitionspreis fix.**
3. Ist diese Bestimmung für die Analysten hilfreich? **Ja, weil die dadurch Informationen detaillierter werden. Diese Buchung ist nicht erfolgswirksam.**

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 37

37

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)



Case 11: SIX Exchange Regulation untersuchte das Accounting von Addex Therapeutics
Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016 1/3

Hat Addex Therapeutics Ltd hat im Jahresabschluss 2014 sowie im Halbjahresabschluss 2015 die Vorschriften von IFRS 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.*

Frage

Wann ist ein solcher Vorfall nach dem Bilanzstichtag, jedoch vor Veröffentlichung des Abschlusses zu berücksichtigen?

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 38

38

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 11: Lösung, SIX Exchange Regulation spricht gegen Addex Therapeutics

2/3

Verweis SER: Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016

EREIGNIS NACH DEM BILANZSTICHTAG, IAS 10.3 (und nach FER)



«These consolidated financial statements have been approved by the Board of Directors on 29.04.2015.» Addex, Report 2014, p. 24 (1. Urteil gegen Addex erging am 15.März 2015.)

39

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Case 11: Lösung, SIX Exchange Regulation spricht gegen Addex Therapeutics

3/3



Verweis SER: Keine Eventualverpflichtung offen gelegt, 14. Juli 2016

EREIGNIS NACH DEM BILANZSTICHTAG, IAS 10.3 (und nach FER)

Ereignisse nach der Berichtsperiode sind vorteilhafte oder nachteilige Ereignisse, die zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag eintreten, an dem der Abschluss zur Veröffentlichung genehmigt wird.



- a) Ereignisse, die weitere substantielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Abschlussstichtag vorgelegen haben, sind zu berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach der Berichtsperiode (adjusting events);
- b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Abschlussstichtag eingetreten sind, sind nicht zu berücksichtigende Ereignisse (non adjusting events, nicht zu berücksichtigende Ereignisse).

Der Gerichtsentscheid gegen Addex war ein adjusting event (berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach der Berichtsperiode), deshalb hätte nach IAS 10.3 zumindest hätte eine Eventualverpflichtung offengelegt werden müssen. Deshalb wurde Addex von der SER sanktioniert.

40

2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Eventualverpflichtung: Bei Akquisition miterworben Dufry, Finanzberichterstattung 2022, S. 154

«Contingent liabilities acquired in a business combination are initially measured at fair value at the acquisition date.

At the end of subsequent reporting periods, such contingent liabilities are measured at the higher of the amount that would be recognized in accordance with IAS 37 ... and the amount initially recognized»

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 41

41

2. Ansatz (Ausweis von Eventualforderungen)

Definition Eventual-*Forderung* als mögliches Aktivum (IAS 37.10, 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.
- Eine **Eventualforderung ist offenzulegen, wenn der Zufluss wirtschaftlichen Nutzens wahrscheinlich ist: zwischen 50 bis 90%**
(Eventualverbindlichkeit zwischen 10 bis 50%)
- 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%!)

Asymmetrie gegenüber Eventualverpflichtung = Ausfluss des Vorsichtsprinzip

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 42

42

2. Ansatz und Offenlegung (Erfassung von Rückstellungen, Offenlegung von Eventualverpflichtungen u. -forderungen)

Zusammenfassung: Ansatz von Rückstellungen, Disclosure v. Contingencies

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

43

43

Agenda

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

44

44

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

Impairment versus Rückstellungen: = 2 Paar Schuhe!

Impairment-Verlust

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

Zur Erfassung eines Impairments:
Nur Blick in die Zukunft!



Rückstellungsbildung

Rückstellung erfassen, falls Trigger = Ereignis in der Vergangenheit



Berechnung der Verpflichtung:
Berücksichtigung der zukünftigen Ressourcenabflüsse



IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

45

45

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

Bewertung von Rückstellungen (IAS 37.36-37.52)

Best Estimate (IAS 37.36)

- 1) most likely outcome (IAS 37.40) = wahrscheinlichstes Ergebnis
- 2) expected value (IAS 37.39) = Erwartungswert

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 37.51f.)

≠ Rückstellungs-Minderung

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

46

46

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen f

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 sein wird und den 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%
- 100%

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

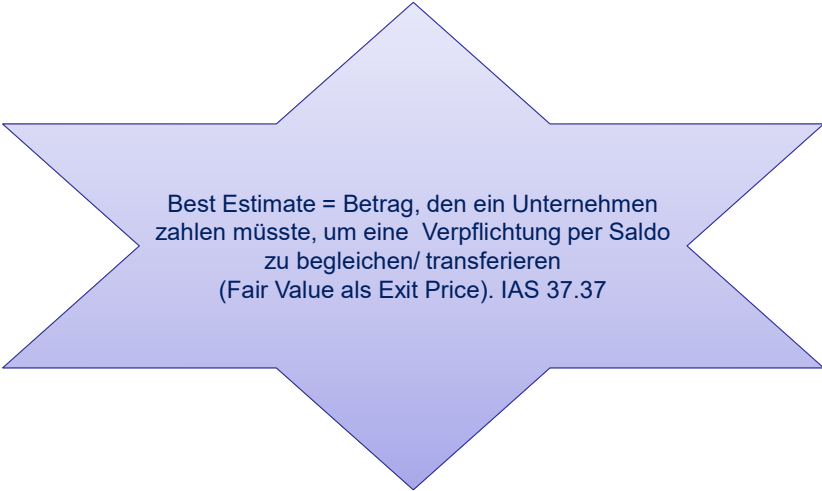
Meist zusätzlich mit verschiedenen Szenarien

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 47

47

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 48

48

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen
S

Auditing eines Rückstellungsbetrages

```

graph TD
    RB[Rückstellungsbetrag] --> FB(( ))
    FB --> BS[Bewertungsstetigkeit]
    FB --> BM[Bewertungsmethode]
    BS --> WE[Wechsel auf wahrscheinlichstes Ergebnis OK?]
    BM --> WE
    WE --- FP((Formelle Prüfung))
    FB --> P[Parameter]
    FB --> QD[quantitative Datenbasis]
    P --- MP((Materielle Prüfung))
    QD --- MP
    MP --> WAE[wahrscheinlichstes Ergebnis als Methode OK?]
    WAE --- RB
  
```

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 49

49

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen
f

Wirtschaftsprüfung hierzulande gemäss Swiss Audit Monitor 2023, other Audit Services
 Expert Focus, Oktober 2023, Reto Eberle

Von den 213 untersuchten börsenkotierten Unternehmen bezogen im Jahr 2022 lediglich 41 (19,2 %) keine zusätzlichen Leistungen von ihrer Revisionsstelle (Vorjahr: 34 bzw. 15,8 %).

Im SMI entrichtet, wie bereits in den Vorjahren, alle Unternehmen zusätzliche Honorare an ihre Revisionsstelle.

Werden die insgesamt bezahlten **zusätzlichen Honorare** ins Verhältnis zu den insgesamt bezahlten Revisionshonoraren gesetzt, machen diese **16,1 %** (Vorjahr: 19,6 %) aus. Dies liegt deutlich unterhalb des europäischen Schwellenwerts, welcher die Nichtprüfungsleistungen auf 70 % des Durchschnitts der in den letzten drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erbrachten Revisionshonorare begrenzt.

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 50

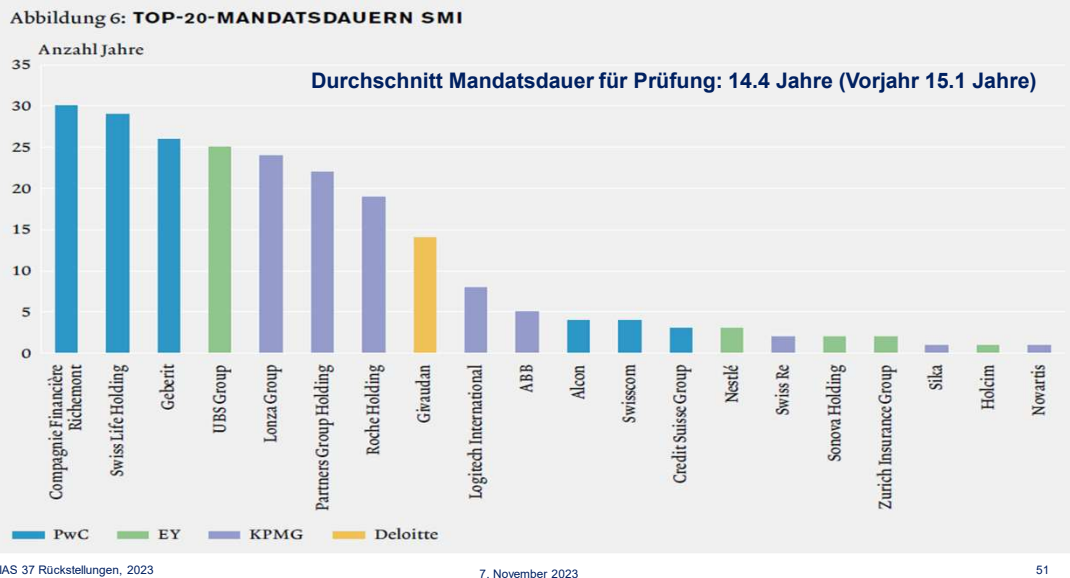
50

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

f

Wirtschaftsprüfung hierzulande gemäss Swiss Audit Monitor 2023, other Audit Services

Expert Focus, Oktober 2023, Reto Eberle



51

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

f

Wirtschaftsprüfung hierzulande gemäss Swiss Audit Monitor 2023, Konzentration

Expert Focus, Oktober 2023, Reto Eberle

Von den 2022 213 untersuchten Unternehmen nur 35 ein Revisionsunternehmen beauftragt, das nicht zu den Big 3 gehört. Das bedeutet eine starke Konzentration auf die Oligopolisten.

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

52

52

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

f

Umsetzung der Key Audit Matters (KAMs = besonders wichtige Prüfungssachverhalte) in Deutschland

Gemäss einer Untersuchung (KoR, Juni 2019, Seite 284ff.) wählen die Revisoren der deutschen DAX – Unternehmen bei den Konzernabschlüssen an

1. Stelle die Rückstellungen (29 Unternehmen) wie VW und an
2. Stelle den Goodwill (23 Unternehmen)

als **KAM Thema**

53

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

Case 12: Schadenfall mit Versicherungsdeckung

Geschätzte Schadenersatz-Zahlungen:
800'000 aus Haftpflicht; Versicherungsdeckung 500'000.
Versicherung will nur 300'000 bezahlen.
Anwalt schätzt unser Versicherungs-Guthaben mit 60%
Wahrscheinlichkeit 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 für den Fall X CHF 200'000 höher ist, wie der von der Versicherung unbestrittene Betrag» (falls Wahrscheinlichkeit dafür zwischen 50 bis 90%)

54

3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

f

3M und die Ohrstöpsel

Die gesamten Rückstellungen von 3M betragen im Financial Report 2022 rund USD 2.2 Mrd.

Über die Earplugs wird im Detail bezüglich Geschehen vor den Gerichten auf 4 Seiten berichtet, jedoch über die Höhe der Rückstellung dafür, wird geschwiegen.

Das ist verständlich: 3M möchte sich bezüglich Erwartungen nicht in die Karten blicken lassen.

Auch müssen alle Offenlegungen nach IAS 38.84 und 38.85 nur je Gruppe («for each class») offengelegt werden. Da bleibt der Detaillierungsgrad Ermessen.

Im August 2023 hat sich 3M ohne Schuldanerkennung (falsche Anwendung?) mit USD 6 Mrd. verglichen. Zahlungen bis 2029. Die Aktie reagierte positiv.

Und die Moral von der Geschichte

Der Investor weiss nicht, ob absichtlich oder unabsichtlich falsch geschätzt worden ist. So ein fundamentaler Unterschied stellt die Rechnungslegung in Frage. In den 2.2 Mrd. sind viele Fälle eingeschlossen.

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

55

55

Agenda

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

56

56

4. Changes + Use of Provisions / Anpassung und Verbrauch

Folgebewertung von Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Rückstellungen, nur für ursprünglichen Zweck (IAS 37.61) verbrauchen

- Neue Bewertung, kann auch Auflösung beinhalten (IAS 37.59f.)
- Zunahme, weil Risiko (best estimate) höher oder der Zins tiefer
- 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?
- Vorjahresinformation wiederholen

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

57

57

Zusammenfassung: Ersterfassung/ Folgebewertung

- Gibt es **Aktiven**, so gibt es keine Rückstellungen, sondern die Aktiven werden ausserplanmässig abgeschrieben (**Impairment**)
Versicherungsforderungen = brutto aktivieren.
- Rückstellungsklassen 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 Stilllegungs-rückstellungen, die aktiviert werden (changes in related asset gemäss IFRIC 1 Changes in Existing Decommissioning, Restoration & Similar Liabilities 1.5)

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

58

58

Agenda

**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

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 59

59

**5. Application of the Recognition + Measurement Rules /
Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln**

Belastende Verträge/ Onerous Contracts (IAS 37.66ff.)

Unvermeidbare Erfüllungskosten > expected economic benefit

1. zuerst allfällige **Impairments** von Vermögenswerten erfassen IAS 37.69
2. dann, falls notwendig, Rückstellung bilden
3. Rückstellung = niedrigster unvermeidbarer Verpflichtungsüberschuss von **Vertragserfüllung** oder Kosten des **Vertragsabbruchs** IAS 37.68

**Vertrag wird zum
Verlustgeschäft**

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 60

60

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Case 13: Rückstellung bei belastendem Vertrag 1/2



Am 31.12.2022 beschliesst die Confiserie Délicieuse den Betrieb einzustellen.

Die Restlaufzeit für die Mieträume beträgt dann noch 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."

61

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Case 13: Rückstellung bei belastendem Vertrag 2/2



Am 31.12.2022 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:

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>

Günstigere Variante -die Fortführung- wird mit CHF 512'000 zurückgestellt.

62

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

f

Case 14: Lieferung in die Ukraine

Der Autozulieferer Macchina hat sich verpflichtet, in 6 Monaten 100 Halbfabrikate zu 1500 das Stück zu liefern. In Folge schwer erhältlicher Bestandteile verteuert sich das einzelne Halbfabrikat bereits vor der Herstellung inkl. Lieferung auf

- a) 1400 in Variante a)
- b) 1800 in Variante b)

Frage:

Gibt es für Macchina einen Accounting-Handlungsbedarf und –falls ja- welchen?

Lösung:

- a) Kein Verlustgeschäft, keinen Accounting-Handlungsbedarf
- b) Verlustgeschäft für belastenden Vertrag = $100 * (1800 - 1500) = 30'000$
Aufwand für belastenden Vertrag/ Rückstellung für belastenden Vertrag 30'000

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

63

63

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln



Wo können «onerous contracts» entstehen?

- Vorzeitige Kündigung eines Miet- oder Leasingvertrages
- Liefervertrag mit Kunden, später steigen die Produktionskosten
- Airline ist längerfristigen Abnahmevertrag für Kerosin eingegangen. In der Folge sinken die Kerosinpreise und die Flugtarife (Verlust). Termingeschäft = Finanzinstrument.
- Unternehmen hat einen Put auf Aktien einer Gesellschaft geschrieben. Nun sinken die Aktienkurse dieser Gesellschaft und die Aktien müssen zu teuer übernommen werden. (IFRS 9 Finanzinstrument)
- Unternehmen kann den Produktionsvertrag aus technischen Gründen nicht erfüllen (Rückstellung für Konventionalstrafe oder Schadenersatz)
„Pannenzüge“ Dosto von Bombardier für die SBB

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

64

64

**5. Application of the Recognition + Measurement Rules /
Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln**

**Amendment zu IAS 37 bezüglich «onerous contracts», issued May 2020, 1/2
spätestens anwendbar ab 1.1.2022**

- IAS 37 war bisher unklar, welche Kosten eines Vertrags einzubeziehen sind, um festzustellen, ob der Vertrag zu einem Verlustgeschäft führt (IAS 37.68). Grenzkosten oder Vollkosten? Der neue IAS 37.68A entschied sich für **Vollkosten**.

- **Jetzt macht der neue IAS 37.68A deutlich, es geht nicht nur um die “incremental costs” (Grenzkosten), also z.B. das Material und die Lohnkosten für die Erstellung eines Gebäudes, sondern vielmehr sind die “costs that relate directly to the contract.” einschliessen.**

65

**5. Application of the Recognition + Measurement Rules /
Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln**

Drohverlustrückstellungen – Vertragserfüllungskosten nach IAS 37.68A

Unvermeidbare Kosten zur Erfüllung der Verpflichtung	Unmittelbar mit dem Vertrag im Zusammenhang stehende Kosten	Effekt
Grenzkosten des Vertrags <ul style="list-style-type: none"> • Direkte Lohn Einzelkosten • Direkte Materialkosten 	Andere Kosten der Vertragserfüllung <ul style="list-style-type: none"> • anteilige Abschreibungen • zurechenbare Personalkosten Ausgenommen sind weiterhin: <ul style="list-style-type: none"> • allgemeine Verwaltungskosten • künftige Aufwendungen • betriebliche Verluste • Kosten der Unterbeschäftigung 	<ul style="list-style-type: none"> • Tendenziell höhere Vertragserfüllungskosten • Ansatz zusätzlicher Rückstellungen

66

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Case 15: zu IAS 37.68A neu bezüglich «onerous contracts» *

Die Ausgangslage

Die Pechvogel AG produziert individuelle Fertigungsmaschinen für Kunden in der Automobilindustrie.

Am 1.08.2021 hat die Clever AG bei der Pechvogel AG eine Maschine zu 500'000 bestellt. Am 31.12.2021 kalkuliert die Pechvogel AG mit folgenden Kosten für die Fertigungsmaschine:

	in CHF
Materialkosten	265'000
Gehälter der Fertigungsmitarbeitenden	182'000
Materialgemeinkosten	45'000
Abschreibungen des Fertigungsbereichs	18'000
Lieferkosten	20'000
Total Kostenschätzung Fertigungsmaschine	530'000

Der Kaufvertrag enthält eine zweiseitige Rücktrittsoption: Sowohl die Clever AG als auch die Pechvogel AG können bis 31.5.2022 vom Kaufvertrag mit einer Konventionalstrafe von 1'500 zurücktreten. Die Pechvogel AG plant keinen Rücktritt vom Kaufvertrag.

Die Maschine wird im zweiten Halbjahr 2022 hergestellt und im Januar 2023 an die Clever AG ausgeliefert. Die Umsatzrealisierung erfolgt zeitpunktbezogen mit der Auslieferung.

* Basierend auf Senn/Frank, Drohverluster, IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Sept. 22

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

67

67

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

f

Case 15 zu IAS 37.68A neu bezüglich «onerous contracts» *

Ihre Aufgabe:

1. Was erfasst die Pechvogel AG bezüglich dieses Auftrags, den sie erfüllen möchte, am 31.12.21?
2. Was erfasst die Pechvogel AG bezüglich dieses Auftrags, den sie produziert hat, am 31.12.22?
3. Was erfasst die Pechvogel AG bezüglich dieses Auftrags, den sie erfüllt und geliefert hat, anfangs 2023?

Ihre Lösung:

1. Am 31.12.21 kann/ könnte die Pechvogel AG noch ihren Rücktritt erklären, will jedoch erfüllen:
1'500 Aufwand aus belastendem Vertrag/ Rückstellung aus belastenden Verträgen (minimale Kosten)
2. Am 31.12.22 kann die Pechvogel AG nicht mehr zurücktreten. Der Gesamtverlust aus belastendem Vertrag beträgt: 500'000 - 530'000 = 30'000.
28'500 Aufwand aus belastendem Vertrag/ Produktionsaufwand (30'000 - 1'500 AB) Umbuchung
1'500 Rückstellung für belastende Verträge/ Produktionsaufwand Auflösung
3. Januar 2023: Es ist nur noch der Umsatz zu erfassen.
Cash/ Produktionserlöse 500'000

* Basierend auf Senn/Frank, Drohverluster, IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Sept. 22

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

68

68

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Erfüllungskosten bisher und seit 1.1.22 für «onerous contracts» *

	CHF	Grenzkostenmethode bisher zulässig	neu, allein zulässig: Vollkostenmethode IAS 68A in CHF
Materialkosten, bisher		265 000	265 000
Gehälter der Fertigungsmitarbeitenden, neu		-	182000
Materialgemeinkosten, neu		-	45000
Abschreibungen des Fertigungsbereichs, neu		-	18000
Lieferkosten, bisher		20 000	20 000
Total Vertragserfüllungskosten		285 000	530 000

Rot = neue Benchmarkkosten gemäss IAS 3768A

Durch die höheren Vergleichskosten (Benchmark) gegenüber dem Ertrag gibt es rascher einen „onerous contract“ zu erfassen.

* Basierend auf Senn/Frank, Drohverluste, IRZ Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung, Sept. 22

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

69

69

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

f

Belastende Verträge Energiebeschaffung, **BKW**, Report 2022 S. 80



«Die Rückstellungen für belastende Verträge beziehen sich vor allem auf Energiebeschaffungsverträge und decken zukünftige Energiebezüge von Partnerwerken zu Produktionskosten, die über den erwarteten erzielbaren Absatzpreisen liegen werden, ab.

Die Rückstellungen stehen im Zusammenhang mit Energiebeschaffungsverträgen aus den Kraftwerken Wilhelmshaven in Deutschland und Livorno Ferraris in Italien.

2022 wurden die Rückstellungen aufgrund der aktualisierten Erwartungen zu den zukünftigen Produktionsvolumen und Strompreisentwicklungen auf 19.1 Mio. CHF erhöht (Vorjahr: Reduktion von 39.1 Mio. CHF).

Der Mittelabfluss der Rückstellungen ergibt sich aus der Übernahme des produzierten Stroms zu den Produktionskosten und erfolgt über einen Zeitraum von 10 Jahren. »

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

70

70

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

f

Case 16: 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 in der nächsten Rechnungsperiode aufgelöst, wenn der Produktionsvertrag abgewickelt ist?

Lösung

1. Mit welcher Buchung werden diese Rückstellungen für belastende Verträge gebildet?
Mehrkosten für Verlust-Aufträge/ Rückstellungen für belastenden Aufträge
Es ist ja noch kein Aktivum wie Anlagen im Bau bilanziert.
2. Mit welcher Buchung wird dann die Rückstellung in der nächsten Rechnungsperiode aufgelöst, wenn der Produktionsvertrag abgewickelt ist?
Rückstellungen für belastende Verträge/ Produktionskosten

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

71

71

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

f

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

Nestlé 2022, S. 127:

«Verpflichtungen aus Restrukturierungsmaßnahmen werden zurückgestellt, sofern detaillierte Massnahmen formell erarbeitet wurden und es eine begründete Erwartung an deren Umsetzung gibt...»



IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

72

72

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

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.

73

5. Application of the Recognition + Measurement Rules / Anwendung der Bilanzierungs- und Bewertungsregeln

Restrukturierungskosten; wo sie entstehen

- **Bewertungskosten**, 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, nicht aber die Löhne während der End-Arbeitszeit
- **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

74

Agenda

**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 (Offenlegungen)

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 75

75

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

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 und IAS 37.85(a) verlangt eher mehr.

Auch bei FER 23/10ff.: Rückstellungsspiegel und Trennung von lang- u. kurzfristigem FK.
Presentation of Financial Statement IAS 1.69ff.

Für jede **JE KLASSE** 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, z.B. von Versicherungen).

IAS 37 Rückstellungen, 2023 7. November 2023 76

76

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Welche Offenlegungen verlangen IAS 37.86ff. 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).

SIX Exchange Regulation SER: «*Eine gerichtliche Niederlage bei einer Rechtsstreitigkeit muss bei der Beurteilung einer bereits bestehenden Eventualverbindlichkeit mit einfließen, selbst wenn die Möglichkeit eines Rekurses besteht.*» SER Rundschreiben No. 2, Note 67, Stand Okt. 23 (Addex)

Eine zusätzliche Beschreibung einer Eventualverbindlichkeit, bei welcher ein Mittelabfluss bei der Erfüllung als sehr unwahrscheinlich beurteilt wird, kann zu Missverständnissen führen.
SER SIX Exchange Regulation; Rundschreiben Nr. 2, Note 67, Stand Okt. 23.

77

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

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. IAS 37.90

78

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Allgemeine Offenlegungsvorgaben

- Nur gleichartige Rückstellungen oder Eventualverpflichtungen können eine Klasse 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 (Rückstellung + Eventualverbindlichkeit)?
- Falls Offenlegungen für Eventualverpflichtungen nicht durchführbar («not practicable»), sind, 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: «disclose or explain». IAS 37.92

79

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Case 17: Rückstellungsspiegel Schweiter, 2021, S. 122 1/2 SCHWEITER TECHNOLOGIES

13. RÜCKSTELLUNGEN

(in Mio. CHF)	Garantieleistungen	Rechtsstreitigkeiten	Umweltverpflichtungen	Übrige	Total 2021	Total 2020
Stand 1. Januar	4.2	0.2	8.6	7.5	20.5	20.2
Anderung Konsolidierungskreis	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	0.3
Erfolgsneutraler Verbrauch	-0.9	0.0	-0.2	-0.9	-2.0	-0.7
Erfolgswirksame Auflösung	-1.3	0.0	-0.1	-0.4	-1.8	-0.8
Erfolgswirksame Bildung	1.9	0.0	0.0	1.5	3.4	2.1
Währungsdifferenzen	0.0	0.0	0.0	0.1	0.1	-0.6
Stand 31. Dezember	3.9	0.2	8.3	7.8	20.2	20.5
davon:						
- Kurzfristige Rückstellungen	1.6	0.0	0.7	3.3	5.6	5.1
- Langfristige Rückstellungen	2.3	0.2	7.6	4.5	14.6	15.4
Erwarteter Verbrauch der Rückstellungen:						
- innerhalb eines Jahres	1.6	0.0	0.7	3.3	5.6	5.1
- in 2-5 Jahren	2.2	0.2	4.9	4.4	11.7	12.3
- in mehr als 5 Jahren	0.1	0.0	2.7	0.1	2.9	3.1

Beurteilen Sie:

1. Offenlegung kurz- bzw. langfristig (IAS 37.85(a); „Timing of outflows“
2. Ist es richtig, Bildung und Auflösung nicht zu saldieren? (IAS 37.84):
3. Verbuchen Sie alle Bewegungen der Kategorie Umweltverpflichtungen
4. Ihre Kritik?

80

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Case 17, Lösung, Kommentare Rückstellungsspiegel Schweiter, 2021, S. 122 2/2

Beurteilen Sie:

SCHWEITER TECHNOLOGIES

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

Antworten

1. IAS 37.85(a) per class "expected timing of those outflows"; hier recht genau, und "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: Zahlen in Mio. CHF
 - 8,6 Bilanz / Umweltverpflichtungen, Eröffnung
 - 0,0 Goodwill (KAD)/ Umweltverpflichtungen, Änderung des Konsolidierungskreises (PPA)
 - 0,2 Umweltverpflichtungen / Cash, erfolgsneutraler Verbrauch
 - 0,1 Umweltverpflichtungen / Aufwand für Umweltschonung, erfolgswirksame Auflösung
 - 0,0 Aufwand für Umweltschonung / Umweltverpflichtungen, erfolgswirksame Bildung d. Rückst.
 - 0,0 Umweltverpflichtungen/ other comprehensive income (oci) Währungsdifferenzen od. umgekehrt
 - 8,3 Umweltverpflichtungen / Bilanz, Abschluss
4. Kritik: Die Kategorie «Übrige» ist fast die grösste Rückstellungskategorie

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

81

81

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Case 18: Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt? Report 2021, S. 122

1/2

SCHWEITER TECHNOLOGIES

«Garantieleistungen»

Die Rückstellung für Garantieleistungen berücksichtigt sämtliche Kosten, welche sich aus der Garantie auf verkauften Produkten ergeben. Die Berechnung basiert auf dem Umsatz, den Erfahrungen aus der Vergangenheit und aufgrund von Einzelfällen.

Umweltverpflichtungen

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

Übrige Rückstellungen

Die übrigen Rückstellungen beinhalten hauptsächlich Risiken im Zusammenhang mit den getätigten Akquisitionen und Desinvestitionen sowie Risiken, die durch die Ausübung der normalen Geschäftstätigkeit anfallen können.»

Rechtsstreitigkeiten, hier kein Kommentar unter dem Rückstellungsspiegel.

S. 102: «Einzelne Gruppengesellschaften sind Rechtsstreitigkeiten ausgesetzt. Das Management hat aufgrund des aktuellen Erkenntnisstandes eine Beurteilung der möglichen Folgen dieser Rechtsfälle vorgenommen.»

Ihre Beurteilung zur Offenlegung zu den 4 Kategorien?

IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

82

82

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Case 18: Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt? Report 2021, S. 122 1/2

SCHWEITER TECHNOLOGIES

Ihre Beurteilung zur Offenlegung zu den 4 Kategorien?

«Garantieleistungen»

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

Umweltverpflichtungen

~~Nicht informativ. Bringen den User nicht weiter.~~

~~Was für Umweltschäden? In welchen Ländern? Grösster Betrag!~~

Übrige Rückstellungen

~~Das ist die zweit-grösste Kategorie. Und dann erst noch bezüglich Akquisitionen und Desinvestitionen. Konkreter Kommentar wäre erwünscht gewesen.~~

Rechtsstreitigkeiten, hier kein Kommentar.

Nicht wesentlich, deshalb OK.

83

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Restrukturierungsprogramme, Offenlegungen nach Mühlberger/ Woern*

Tab. 8: Mögliche Mindestangaben zu Restrukturierungsprogrammen (Quelle: Eigene Darstellung)


Restrukturierungsprogramm	Jahr des Beschlusses	Wert aktuelles Jahr (in Mio. €)	Wert Vorjahr (in Mio. €)	Veränderung (in %)	Begründung der Zuführung (IAS 37.84 (b))	Begründung des Verbrauchs (IAS 37.84 (c))	Begründung der Auflösung (IAS 37.84 (d))

* Mühlberger/ Woern, CEO-Wechsel + Restrukturierungsrückstellungen bei DAX30-Unternehmen, KoR, März 2022, S. 133

SIX Exchange Regulation SER, Rundschreiben 2, Note 65, Stand Okt. 23 «**Weiter muss darauf geachtet werden, dass klar zwischen den Rückstellungen betreffenden Angaben und den Offenlegungen für Eventualverbindlichkeiten unterschieden wird.**»
Direkt in IAS 37.85 lässt sich diese Forderung nicht hineininterpretieren.

84

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)


f

Case 19: Rechtsstreit Boniva, Roche, Report 2022, S. 92

«Roche» wurde in verschiedenen Rechtsverfahren in den USA und einem nun abgewiesenen Rechtsverfahren in Kanada bezüglich des Medikaments Boniva gegen postmenopausale Osteoporose eingeklagt.

Die Kläger behaupten, dass Boniva entweder Kieferosteonekrose oder atypische Femoralfrakturen verursache.

Bis zum 31.12.2022 verteidigte sich Roche in etwa 245 Klagen, in die ungefähr 285 Klägerparteien involviert waren, an verschiedenen Gerichten in den USA.


Alle diese Klagen befinden sich in einem frühen Verfahrensstadium. Der Ausgang der einzelnen Klagen hängt von vielfältigen Faktoren ab, von denen viele nur den jeweiligen Einzelfall betreffen. Der Konzern verteidigt sich in dieser Angelegenheit mit Nachdruck. Der Ausgang dieser Angelegenheiten ist derzeit ungewiss.»

Frage: Wie hat Roche diesen Rechtsfall in der Jahresrechnung 2022 abgebildet?

IAS 37 Rückstellungen, 2023
7. November 2023
85

85

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)


f

Case 19: Rechtsstreit Boniva, Roche, Report 2022, S. 92

«Alle diese Klagen befinden sich in einem frühen Verfahrensstadium. Der Ausgang der einzelnen Klagen hängt von vielfältigen Faktoren ab, von denen viele nur den jeweiligen Einzelfall betreffen. Der Konzern verteidigt sich in dieser Angelegenheit mit Nachdruck. Der Ausgang dieser Angelegenheiten ist derzeit ungewiss.»

Frage: Wie hat Roche diesen Rechtsfall in der Jahresrechnung 2022 abgebildet?

Antwort: Das lässt sich aus diesem Text nicht ausmachen. Jedoch, das «*ungewiss*» deutet auf eine Eventualverpflichtung hin.

Jedoch, auf S. 93 steht «***Für die unten aufgeführten weiteren Rechtsfälle in der Division Pharma wurden gegenwärtig keine Rückstellungen erfasst.***» Daraus folgt, für die 4 Fälle oben, also auch Boniva, wurden Rückstellungen erfasst. Es folgt der Kommentar zu 6 Eventualverpflichtungen.

IAS 37 Rückstellungen, 2023
7. November 2023
86

86

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Zusammenfassung: Offenlegungen

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

IAS 37 Rückstellungen, 2023

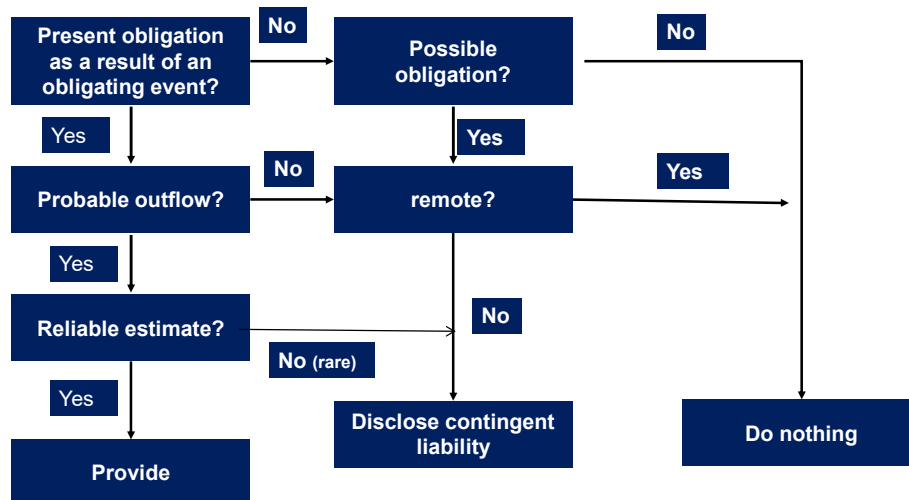
7. November 2023

87

87

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

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



IAS 37 Rückstellungen, 2023

7. November 2023

88

88

6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Nützlich für die Überprüfung der Offenlegungen:

PWC: Illustrative Annual Report 2023

<https://www.pwc.ch/en/publications/2023/illustrative-consolidated-financial-statements-2023-Year-End.pdf>

Deloitte: IFRS model financial statements 2023

<file:///C:/Users/Evelyn%20Teitler/Downloads/IFRS%20Illustrative%20Financial%20Statements%20-%202023.pdf>

EY: Good Group (International) Limited, Illustrative consolidated financial statements for the year ended 31 December 2023

<file:///C:/Users/Evelyn%20Teitler/Downloads/ey-good-group-annual-2023-v2.pdf>

BDO: Illustrative Financial Statements, year ended 31.12.2022

<https://www.bdo.global/getmedia/cfab3527-ef3c-4640-90eb-8bf3db6d9b7c/A-Layout-31-December-2022.pdf.aspx>

89

**Herzlichen Dank für Ihr Mitwirken!
Gutes Gelingen und attraktiven Return on Investment für Ihren Einsatz beim
Lehrgang, mit dem Berufsleben generell und mit der Work-Life-Balance.
Dies wünscht Ihnen, Evelyn Teitler
Test mit Folie 6!**



90