

## Rückstellungen gemäss IAS 37



Building Competence. Crossing Borders.

Evelyn Teitler-Feinberg, Dr. oec. publ.  
consulting@teitler.ch

### Was nicht zwingend nach Rückstellungen ruft

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



## 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** ist
- Sie kennen die Faktoren, welche die Bewertung von Rückstellungen beeinflussen
- Sie können die **Offenlegungsvorschriften** von IAS 37 umsetzen.

Zielerreichung mit Illustrationen aus Reports und Übungsfällen:

1. in dieser Präsentation
  2. ~~(mit weiteren Übungsfälle in einer zweiten Präsentation~~
  3. ~~mit Übungsfälle in Word.docx)~~
- } Nur, falls die Diskussionen nicht zu intensiv sind

## 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

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

### Brisantes Problem: Takata Airbags

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

100 YEN = 0.9 CHF

Gesamtverlust 2016 13 Mrd. und 2015 29 Mrd. Yen

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

Rund 402 Mio. CHF 533 Mio.

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

### Case 1: VW, Auswirkungen der «Dieselthematik»?



#### Fragen

1. Wie ist ein Image-Schaden im Finanzbericht zu behandeln?
2. Wie sind erwartete Umsatzrückgänge im Finanzbericht zu behandeln?  
Auswahlmöglichkeiten: Rückstellungen, Impairments oder nicht behandeln

#### Lösungen

1. **Das sind Zukunftsauswirkungen. Die dürfen nicht zurückgestellt werden** (IAS 37.63). Möglich: Beim Imairment-Test gemäss IAS 36 könnte aber ein tieferer «*recoverable amount*» des Goodwill oder anderer Immaterieller einen Impairment-Verlust auslösen.
2. Wie sind solche erwarteten Umsatzrückgänge im Finanzbericht zu behandeln?  
Gleiche Überlegung wie oben: Solche Erfolgsunsicherheiten dürfen nicht berücksichtigt werden.

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

### **Schindler als Wartungsfirma; Haftpflicht ist programmiert**



In Luzerne (Pennsylvania) verunfallten im Juli 2016 ein Insasse und ein Gefängniswärter während eines Streits. Sie stiessen dabei gegen die Türen des Aufzugs. Diese öffneten sich, die beiden Menschen fielen rund 20 Meter in die Tiefe und starben an den Folgen des Sturzes. Der Vater des Gefängniswärters hat nun Klage gegen den Liftbauer Otis und die Unterhaltsfirma Schindler eingereicht.

Finanziell ist der allfällige Schaden für Schindler peanuts. Der Reputationsschaden dagegen ist gross. Schindler erzielt in den USA 1/3 des Konzernumsatzes.

Die Reputationsrisiken sind besonders gross im Wartungsbusiness, wo die Mehrheit der Schindler-Mitarbeiter angestellt ist. In den USA sterben jedes Jahr etwa 30 Personen bei Liftunfällen – die Mehrheit arbeitet als Monteur oder Techniker.

2016 erhöhte Schindler die Rückstellungen um 38 Millionen Franken auf mehr als ½ Mrd. CHF.

**Weshalb ist es wichtig, dass man die Rechts-Rückstellungen nicht den einzelnen Klagen zuordnen kann?**

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

### **UBS aggressive Empfehlung puertoricanischer Staatsanleihen Quartalsbericht per 30.6.17, S. 101f.**



Schadenersatzansprüche seit 2013 am Steigen, von USD 2.1 Mrd., sind 1.1 vom Tisch meist durch Vergleiche.

Die verbleibenden 750 Schiedsgerichtsfälle werden die UBS noch Jahre beschäftigen

Hurricane Maria hat die Lage verschärft; Puerto Rico steht vor dem Bankrott und kann USD 73 Mrd. Zinsen auf Staatsschulden nicht mehr bezahlen.

SEC bemängelte bei einem Vergleich von USD 33,5 Mio. «Mängel in Abläufen, um das Fehlverhalten von Mitarbeitenden aufzudecken. «

Arglistige Täuschung durch die UBS?

Spielt die Arglistigkeit für die UBS rückstellungsmässig allfällig eine Rolle?

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

### **DB: Mit dem Tunneldebakel von Rastatt am 12. August 2017 ist für die Deutsche Bahn und die Wirtschaft ein gigantischer Schaden entstanden**

Durch den Bau am darunter liegenden Tunnel wurden die Geleise gesenkt.

Klagen aus der Schweiz drohen von

- LKW-Unternehmen
- BLS Cargo
- Hucpac Intermodal



Kann die deutsche Bahn nur eine Eventualverpflichtung offen legen und begründen, dass sie den Schaden nicht schätzen könne? IAS 37.14(c)



## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ 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**
- (b) IAS 12 Income Taxes;
- (c) IAS 16 Leases Ab 1.1.2019  
Wenn jedoch ein Leasinggut nicht bilanziert wird (kurzfristig oder geringer Wert), dann gilt IAS 37 für belastende Verträge.
- (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 37.5

## 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 conditions are not met, no provision shall be recognised.

## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

### 2 Arten von Verpflichtungen

| rechtliche Verpflichtung<br>aus | Faktische Verpflichtung<br>(constructive obligation) aus         |
|---------------------------------|--|
| Vertrag                         | bisherigem Geschäfts-Gebaren,<br>oder                            |
| Gesetz                          | geweckter Erwartungshaltung                                      |
| direkte Auswirkung aus Gesetz   | öffentlich angekündigten<br>Massnahmen vor dem<br>Bilanzstichtag |

## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

### Verpflichtungen, strenge Erfassungs-Kriterien



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

## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

### No Provisions for Rainy Days! Stille Reserven sind bei IFRS 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, in neue Investitionen oder Vertriebsnetze (IAS 37.80)

## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

### Case 2: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

#### Aufgabe:

Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 notwendig sind.

Wie sieht es nach FER aus?

Wie sieht es nach OR aus?

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



## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

### Lösung Case 2: Rückstellungen in der Jahresrechnung eines Pflegeheims

Aufgabe: Beurteilen Sie, welche Rückstellungen nach IAS 37 notwendig sind.

Wie sieht es nach OR aus?

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

**Bei FER 23 und FER 2 sind die Entscheidungen identisch mit IAS 37.**

## 1. Zielsetzung/ Anwendungsbereich/ Definitionen

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

#### **Ausgangslage:**

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



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

#### **Lösung**

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

#### Steuerliche Aspekte

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

## Agenda

### **IAS 37 PROVISIONS, 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**

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)/ Recognition: IAS 37.14

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

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

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

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Case 4: Provisions & new Management

Die Smart Gruppe erhält einen neuen CEO und einen neuen CFO.

Die beiden Manager sind der Ansicht, dass die Rückstellungen drastisch erhöht werden müssen und die immateriellen Vermögenswerte reduziert.

Frage: Was ist wohl ihr Motiv? Eine accountingmässige Begründung lässt sich schustern.

### Lösung:

Die neuen Manager möchten mit vorgezogenem Aufwand (= stillen Reserven) arbeiten, um bei deren Auflösung zu brillieren («big bath»).

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Auch wenn Schätzungen komplex sind; Bilanzierung ja

*„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 dürften nicht zur Exitklausel dienen.

**«Sind verlässliche Schätzungen nicht möglich, werden keine Rückstellungen erfasst. Falls wesentlich, werden Eventualverbindlichkeiten ausgewiesen.»**  
Roche, Finanzbericht 2016, S. 49.

SIX Exchange Regulation: «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.»

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

Offenlegungen von Roche bezüglich Rechtsfällen/Schätzbarkeit, Roche 2016, S. 82



«**Rechtsstreitigkeiten Boniva.**

HLR, Genentech und andere Roche-Gesellschaften wurden in verschiedenen Rechtsverfahren in den USA und einem nun abgewiesenen Rechtsverfahren in Kanada bezüglich des **postmenopausalen Osteoporose-Medikaments Boniva** eingeklagt. In diesen Verfahren behaupten die Kläger, dass **Boniva** entweder Kieferosteonekrose oder atypische Femoralfrakturen verursachte.

Per 31.12.2016 verteidigte sich Roche in etwa 260 Klagen, in die ungefähr 305 Klägerparteien involviert waren, an verschiedenen Federal + State Courts in den USA. Diese Klagen betreffen Personenschäden, die angeblich durch die Einnahme von Boniva verursacht wurden.

**Alle diese Klagen befinden sich in einem frühen Verfahrensstadium.** Der Ausgang der einzelnen Klagen hängt von vielfältigen Faktoren ab, einige von ihnen betreffen nur diesen Einzelfall. Roche beabsichtigt, sich in dieser Angelegenheit energisch zur Wehr zu setzen. Der Ausgang dieser Angelegenheiten ist derzeit ungewiss.»

**Der Leser weiss nicht, ob eine Rückstellung oder nur diese Eventualverpflichtung gemacht wurde.** Vgl. IAS 37.88

**Sind Gruppenbewertungen bei Rechtsklagen möglich?**

SIX Exchange Regulation, Rundschreiben 2, vom 19.10.17, §19 «Weiter muss darauf geachtet werden, dass klar zwischen den die Rückstellungen betreffenden Angaben und den Offenlegungen für Eventualverbindlichkeiten unterschieden wird.»

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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

Mit dieser Gretchenfrage hat die Emittentin viel Ermessen.

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

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

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

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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

- a. the entity's **own experience** with similar items;
- b. **other entities experience** with similar items (schwächer, da second-hand info);
- c. information provided by a **claimant** (dürfen nicht ignoriert werden)
- d. reports from those investigating the claim (Gerichte)
- e. opinion of **experts** (teuer und fraglich als indicator: "*wer zahlt, befiehlt*"); (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.

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Herausforderungen bei der Rückstellungserfassung

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

## 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

## 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 unwahrscheinlich 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. Weshalb?

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

**Ruag, Finanzbericht 2016, S. 66, seit 2015 FER statt IFRS**  
**Offenlegung von Eventualverbindlichkeiten**

Together  
ahead. **RUAG**

| <b>30 Weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen</b><br>in CHF Mio.      | 2016      | 2015      |
|---|-----------|-----------|
| Vereinbarte Konventionalstrafen (Pönalen und Reuegelder)                      | 2         | 4         |
| Rechtsfälle   | 0         | 1         |
| Wechselverpflichtungen  | —         | —         |
| Investitionsverpflichtungen Sachanlagenvermögen (inkl. Renditeliegenschaften) | 22        | 12        |
| Sonstige nicht zu bilanzierende Verpflichtungen                               | 2         | 2         |
| <b>Total weitere, nicht zu bilanzierende Verpflichtungen</b>                  | <b>25</b> | <b>19</b> |

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

**Bewertung der Eventualverpflichtungen, Ruag, 2016, S. 66**

Together  
ahead. **RUAG**

### «Vereinbarte Konventionalstrafen

*Im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeit geht RUAG Konventionalstrafen ein. Die ausgewiesenen Beträge reflektieren sämtliche per Bilanzstichtag vertraglich vereinbarten Konventionalstrafen.*

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

Rückstellungen genügend: Vorsicht mit überdimensionierten Provisions im Sinne des OR?

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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



1/3

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

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

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

### Fragen

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

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

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

2/3

### Antworten

1. Wann ist ein solches Ereignis nach dem Bilanzstichtag zu berücksichtigen?  
**Der Steuer-Rechtsstreit hatte seine Ursache vor dem Bilanzstichtag = berücksichtigen, also vor dem Abschlussdatum, und vor der Gutheissung der Jahresrechnung durch den VR, also rückerstellen oder offenlegen, IAS 10.8. (Falls «non adjusting», d.h. nach dem 31.12. Offenlegung, falls wesentlich, IAS 10.21)**
2. Warum verlangt die SIX hier keine Rückstellung, sondern nur eine Eventualverpflichtung?  
**Auch wenn ein erstinstanzliches Urteil gefällt worden ist, kann sich ein Unternehmen auf den Standpunkt stellen, die höhere Instanz werde zeigen, dass hier keine Verpflichtung bestehe.**



## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Case 5: Lösung, SIX Exchange Regulation spricht gegen Addex Therapeutics

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

EREIGNIS NACH DEM BILANZSTICHTAG, IAS 10.3

3/3



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

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Case 6: Milestones, Roche, Report 2016 Finanzbericht, S. 73



1/3

#### Ausgangslage

#### **«Potenzielle Verpflichtungen aus Kooperationen und Kaufvereinbarungen innerhalb der nächsten drei Jahre**

Der Konzern ist Partei von Einlizenzierungs- (Vorrecht zur Lizenzierung eines Produktes) und ähnlichen Vereinbarungen mit seinen Allianzpartnern sowie von Vereinbarungen über den Kauf immaterieller Aktiven von Dritten. Durch diese Vereinbarungen kann der Konzern zu «Milestone»- (abhängig von der Erreichung vereinbarter Leistungsziele) oder ähnlichen Zahlungen verpflichtet werden. Diese sind von der Erreichung von Zielsetzungen oder Leistungszielen, wie in den Kooperationsvereinbarungen.. abhängig.

Die gegenwärtige Schätzung für diese Verpflichtungen an Dritte aus diesen Zahlungen innerhalb der nächsten 3 Jahre ist in der nachfolgenden Übersicht dargestellt. Diese Zahlen sind nicht diskontiert und nicht risikoadjustiert. Dies bedeutet, dass sie alle potenziellen Zahlungen enthalten, die fällig werden können, wenn alle gegenwärtigen Entwicklungsprojekte erfolgreich sind.

**Frage:** Weshalb hat man die Zahlen nicht diskontiert?

**Lösung:** Die Beträge und ihre Fälligkeit sind so unsicher, dass die Diskontierung nur eine Scheingenauigkeit vortäuscht. Gibt es überhaupt eine Rückstellung? Oder nur Eventualverpflichtung?

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

**Case 6: Milestones, Roche, Report 2016**  
Finanzbericht, S. 73



2/3

**«Potenzielle zukünftige Zahlungen an Dritte aus Kooperationsvereinbarungen und Käufen per 31. Dezember 2016 in Mio. CHF**

|                         | Pharma       | Diagnostics | Konzern      |
|-------------------------|--------------|-------------|--------------|
| Innerhalb 1 Jahres      | 403          | 24          | 427          |
| Zwischen 1 und 2 Jahren | 663          | 15          | 678          |
| Zwischen 2 und 3 Jahren | 344          | -           | 344          |
| <b>Total</b>            | <b>1 410</b> | <b>39</b>   | <b>1 449</b> |

Es ist unklar, wie diese Beträge erfasst worden sind; als Rückstellung oder ausschliesslich als Eventualverpflichtung?  
Roche spricht zwar von Verpflichtungen.

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

**Case 6, Lösung: Milestones, Roche, Report 2016, Finanzbericht, S. 73**

3/3

### Fragen

1. Wie sind solche Eventualverpflichtungen aus einer Akquisition zu behandeln?
2. Wie wurde hier bewertungsmässig offengelegt?
3. Offenlegung = korrekt?



### Lösungen

1. IAS 37.5(f) verweist auf IFRS 3. IFRS 3.23. Zum Fair Value, unabhängig davon, ob der Mittelabfluss wahrscheinlich ist oder unter 50% Risiko
2. Nicht Fair Value, sondern Maximal-Risiko. Zum Teil bestimmt bereits Folgebewertung. Unklar, was bilanziert wurde. Es geht aber hier um «*Einlizenzierungsvereinbarungen*» und nicht um Akquisitionen.
3. Ist dies eine Eventualverpflichtung gemäss IAS 37, dann ist die Offenlegung korrekt. Gälte jedoch IFRS 3, deshalb müsste der Fair Value bei Akquisition geschätzt werden. Folgebewertung, Restanz des Vorsichtsprinzips:  
Höherer von IAS 37 und Akquisitionsbewertung gemäss IFRS 3.56.

Earnout-Klauseln helfen bei der Preisfindung, die durch Unsicherheiten und Informationsasymmetrie gekennzeichnet ist.

Vgl. Meyer/ Hüppin, Earnouts, in Expert Focus, 1-2, S. 24 . 33

## 2. Ansatz (Erfassung von Rückstellungen)

### Eventualverpflichtung: Bei Akquisition miterworben

Dufry, Finanzberichterstattung 2016, S. 110



«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 ....»

#### Kommentar:

Die Wertänderungen der Contingent Liability geht über die Erfolgsrechnung und nie über Goodwill.

## 2. Ansatz (Ausweis von Eventualforderungen)

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

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

**Assymetrie gegenüber Verpflichtung = Überbleibsel des Vorsichtsprinzip**

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

### Zusammenfassung: Ansatz von Rückstellungen

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

## 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

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### Impairment versus Rückstellungen: = 2 Paar Schuhe!

| Impairment   | Rückstellungen   |
|--|--|
| Impairment erfassen, falls zukünftiger Nutzwert (Marktwert) Aktivums < Buchwert<br><br>Zur Erfassung eines Impairments:<br>Nur Blick in die Zukunft! | Rückstellung erfassen, falls Trigger = Ereignis in der Vergangenheit<br><br>Berechnung der Verpflichtung:<br>Berücksichtigung der zukünftigen Geldabflüsse |

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### Bewertung von Rückstellungen (IAS 37.36-37.52)

- Best Estimate (IAS 37.36)
  - most likely outcome (IAS 37.40) = wahrscheinlichstes Ergebnis
  - 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

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### Best Estimate/ bestmögliche Schätzung

(IAS 37.36ff.)

##### Most likely outcome (wahrscheinlichstes Ergebnis)

Schiedsgericht entscheidet abschliessend über eine Forderung von CHF 500'000

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

Betrag auf 40% der Forderung

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

##### Expected Value (Erwartungswert)

Verkauf Neuwagen mit Garantie:  
Kosten in Mio.

1. Alle Wagen kleine Fehler 10

2. Alle Wagen grössere Fehler 30

Wahrscheinlichkeiten:

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

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

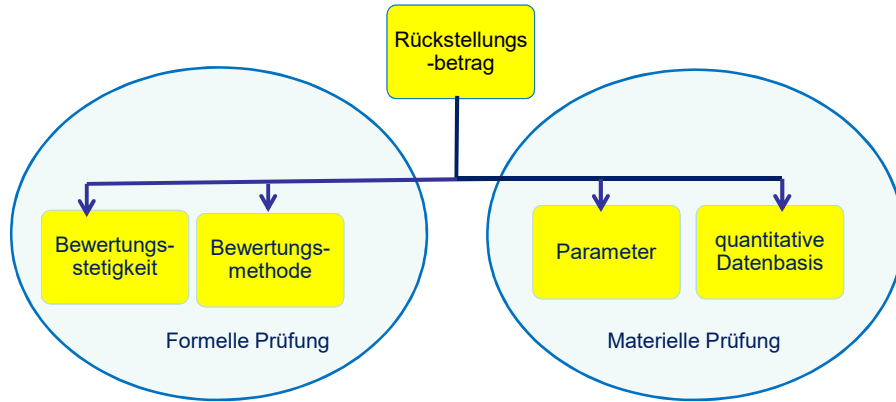
### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### 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

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### Auditing eines Rückstellungsbetrages



### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

**Roche**, KPMG Audit: KAM; Key Audit Matters, ad Rückstellungen, Report 2016, S. 139

#### «Prüfungssachverhalt



*Per 31.12.2016 bestanden Rückstellungen für Rechtsfälle in Höhe von CHF 705 Mio.. Angesichts der hohen Komplexität regulatorischer und rechtlicher Verfahren setzt das Management einen hohen Grad an Ermessen ein für die Beurteilung, ob und in welchem Umfang Rückstellungen für das potenzielle Risiko der jeweiligen Einzelfälle notwendig sind. Im Zeitverlauf können diese Einschätzungen dabei wesentlich ändern, wenn neue Fakten eintreten und Rechtsfälle sich weiterentwickeln.*

#### Unsere Vorgehensweise

- Befragung von internen Rechtsberatern, Management und VRs
- Hinterfragen der Auskünfte
- Heranziehen von Gerichtsurteilen und Gutachten externer Anwälte
- Besonderes Augenmerk auf nicht bilanzierte Eventualverbindlichkeiten»

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

Swisscom, KPMG Audit: KAM; Key Audit Matters, ad Rückstellungen, Report 2016, S.224



#### «Prüfungssachverhalt

Swisscom erbringt regulierte Zugangsdienste für andere Anbieter von Fernmeldedienstleistungen. Die in Rechnung gestellten Preise sind Gegenstand von regulatorischen Verfahren. Zudem führt die Wettbewerbskommission (WEKO) gegen Swisscom verschiedene kartellrechtliche Verfahren.

Im Falle der rechtskräftigen Feststellung eines Marktmissbrauchs werden im Weiteren zivilrechtliche Forderungen gegen Swisscom gestellt.

Die Bildung einer Rückstellung oder der Ausweis einer Eventualverbindlichkeit für solche Verfahren ist wesentlich durch Ermessensentscheide des Managements beeinflusst.»

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

Swisscom, KPMG Audit: KAM; Key Audit Matters, ad Rückstellungen, Report 2016, S.224



#### «Unsere Vorgehensweise

- .... Insbesondere haben wir an den quartalsweisen Besprechungen der Rechtsfälle mit den involvierten Abteilungen teilgenommen und die von Swisscom erstellten Zusammenfassungen der Rechtsfälle diskutiert und kritisch hinterfragt.
- Unter Einbezug unserer Rechtsspezialisten haben wir die Eintrittswahrscheinlichkeit eines Geldabflusses aus einem Rechtsfall, den Zeitpunkt sowie die Höhe der Bilanzierung einer Rückstellung beziehungsweise die Offenlegung von Eventualverbindlichkeiten beurteilt.
- Für wesentliche Verfahren haben wir ergänzend eine schriftliche Stellungnahme des externen Rechtsvertreters von Swisscom eingeholt, welche wir kritisch hinterfragt haben.
- Berechnungen überprüft»

Zu den betreffenden Anmerkungen im Finanzbericht hat KPMG mit Seitenzahlen verwiesen.

### 3. Bewertung/ Measurement sowie Reimbursements/ Erstattungen

#### Case 7: Schadenfall mit Versicherungsdeckung

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



#### Lösung:

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

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

## 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

## 4. Changes + Use of Provisions / Anpassung und Verbrauch

### Anpassung von Rückstellungen

IAS 37.59f.

Rückstellungen sind zu jedem Abschlussstichtag zu prüfen und anzupassen, damit sie die aktuell

bestmögliche Schätzung widerspiegeln.

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

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

## 4. Changes + Use of Provisions / Anpassung und Verbrauch

### Folgebewertung von Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

**Rückstellungen, nur für ursprünglichen Zweck (IAS 37.61)**

**Neue Bewertung, kann auch Auflösung beinhalten (IAS 37.59)**

**Zunahme, weil Risiko (best estimate) höher**

**Zunahme durch Näherrücken des Verfalls, „unwinding“**

**Soll: Zinsaufwand (IAS 37.60)**

**Eventualforderungen &-Verpflichtungen** auf jeden Bilanzstichtag prüfen

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

### Zusammenfassung: Ersterfassung/ Folgebewertung

- Gibt es **Aktiven**, so gibt es keine Rückstellungen, sondern diese werden ausserplanmässig abgeschrieben (**Impairment**)
- 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)

## 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

## 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
2. dann, falls notwendig, Rückstellung bilden
3. Rückstellung = niedrigster unvermeidbarer Verpflichtungsüberschuss von Fortführung und Schliessung oder Vertragsabbruch IAS 37.68

**Vertrag wird zum  
Verlustgeschäft**

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

### Case 8: Rückstellung bei belastendem Vertrag

Am 31.12.2017 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die  
Confiserie Délicieux beträgt 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."*



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



### Case 8: Rückstellung bei belastendem Vertrag

Am 31.12.2017 beträgt die Restlaufzeit der Mieträume für die Confiserie Délicieux 64 Monate. Mietzins: 10'000, **Untervermietung nicht möglich**. Kosten vorzeitiger Schliessung: 180'000. Negativer Deckungsbeitrag bei Fortführung inkl. Miete: 8'000 p.m.

#### Lösung:

**Günstigere Variante wird zurückgestellt und das ist eindeutig die Fortführung.**

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

## 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). Prüfen, ob nicht Finanzinstrument für Kerosinhandel.
- Unternehmen hat einen Put auf Aktien einer Gesellschaft geschrieben. Nun sinken die Aktienkurse dieser Gesellschaft (IFRS 9 Finanzinstrument)
- Unternehmen kann Produktionsvertrag aus technischen Gründen nicht erfüllen (Impairment sowie Rückstellung für Konventionalstrafe oder Schadenersatz)

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

### Belastende Verträge Energiebeschaffung, BKW, Report 2016, S. 27 **BKW**

«Die von Partnerwerken produzierte Energie (Equity-Beteiligungen) wird der BKW aufgrund bestehender Partnerverträge – ungeachtet der aktuellen Marktpreise – zu Produktionskosten fakturiert.

*Liegen diese Produktionskosten über dem zukünftig erwarteten Marktpreis, wird aufgrund der vertraglichen Pflicht zur Zahlung der Energieproduktionskosten eine Rückstellung für belastende Verträge für Energiebeschaffung gebildet»*

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

### Case 9: Belastende Aufträge eines Industrieunternehmens

#### **Ausgangslage**

Ein Unternehmen hat im Auftragsbestand nicht kostendeckende Produktionsaufträge.

#### **Aufgaben**

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

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

### Case 9, Lösung; Belastende Aufträge eines Industrieunternehmens

#### Ausgangslage

Ein Unternehmen hat im Auftragsbestand nicht kostendeckende Produktionsaufträge.

#### Antworten

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

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

### Restrukturierungsabsichten als mögliche faktische Verpflichtungen, IAS 37.70

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

**BUCHER**  
Bucher 2016, S. 79, **Grundsätze der Rechnungslegung**:  
Restrukturierungsrückstellungen werden nur gebildet, wenn ein detaillierter formeller Restrukturierungsplan vorliegt, über den der Konzern informiert hat oder mit dessen Umsetzung bereits begonnen wurde. Für zukünftige Verluste werden keine Rückstellungen erfasst. Die Rückstellungen werden zum Barwert der erwarteten Ausgaben bewertet.

## 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.

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

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

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

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

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



### Case 10:

#### Weitere Restrukturierung bei Phoenix Mecano, NZZ vom 15.8.2017, Giorgio V. Müller

«Der Komponenten-Hersteller Phoenix Mecano unterzieht die seit Jahren Verluste schreibenden Sparte Elcom/EMS einer weiteren Restrukturierung. Diese Kosten werden das diesjährige Geschäftsergebnis ein weiteres Mal trüben.

..... Erneut muss mit Werkschliessungen, reduziertem Sortiment und der Bündelung von Aktivitäten gerechnet werden. Seit dem Einbruch des Solargeschäfts, das die Nachfrage nach in Europa gefertigten Komponenten für Solar-Wechselrichter einbrechen liess, hat sich der Bereich nie mehr erholt.

Im 1.HJ dieses Jahres resultierte bei Elcom/EMS ein Betriebsverlust von 3,1 (i. V. 3,0) Mio. €. Die Zusammenlegung der defizitären Platthaus in die Ismet-Gruppe verursachte Integrationskosten von 1,5 Mio. €. Mit der nun vom Verwaltungsrat beschlossenen «forcierten Bereinigung», die jährliche Einsparungen von 2 Mio. bis 3 Mio. € bringen soll, wird das laufende Geschäftsjahr mit Aufwendungen von 8 Mio. bis 9 Mio. € belastet, schreibt das Unternehmen.»

**Frage:** Welche Komponenten der Restrukturierung nach IAS 37.71 fehlen hier?

**Lösung:** geplante Entlassungen: fehlt auch in der ad hoc Mitteilung vom 15.8.17  
«Main Features den Betroffenen bekanntgeben = Aspekte unter 37.72(a) grob umreissen. Vor allem auch die Zahl der Entlassungen.

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

### Case 11: Restrukturierung; Auslöser einer «constructive obligation»?

#### Ausgangslage

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

#### Frage

Muss bzw. kann das Unternehmen diesbezüglich eine Restrukturierungsrückstellung erfassen?

#### Lösung

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

## 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
- 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

## Agenda

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

1. OBJECTIVE / ZIELSETZUNG, SCOPE / ANWENDBEREICH 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)

## 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

Presentation of Financial Statement 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).

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### Welche Offenlegungen verlangen IAS 86ff. für Eventualverpflichtungen?

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

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

SIX Exchange Regulation, §19: «*Eine gerichtliche Niederlage bei einer Rechtsstreitigkeit muss bei der Beurteilung einer bereits bestehenden Eventualverbindlichkeit mit einfließen, selbst wenn die Möglichkeit eines Rekurses besteht.*» 19.10.2017

## 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.

## 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 (aktivieren + offenlegen)? Nur Link je Klasse?**
- Falls Offenlegungen nicht durchführbar («not practicable»), muss man das sagen (IAS 37.91)
- **In äusserst seltenen Fällen**, wenn damit gerechnet werden müsste, dass die teilweise oder vollständige Angabe von Offenlegungs-Infos zu Rückstellungen und Contingencies in einem Rechtsstreit die Ausgangslage des Unternehmens ernsthaft beeinträchtigen könnte, muss das Unternehmen die Offenlegungen nicht machen, es hat jedoch den allgemeinen Charakter des Rechtsstreits darzulegen, sowie die Tatsache, dass gewisse Angaben nicht gemacht wurden und die Gründe dafür.

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### Case 12: Rückstellungsspiegel Schweiter, 2016, S. 62

SCHWEITER TECHNOLOGIES

| 17 Rückstellungen<br>(in 1000 CHF)       | Garantie-<br>leistungen | Rechtsstrei-<br>tigkeiten | Umweltver-<br>pflichtungen | Übrige       | Total<br>2016 | Total<br>2015 |
|--|-------------------------|---------------------------|----------------------------|--------------|---------------|---------------|
| Stand 1. Januar                          | 4 604                   | 3 552                     | 4 438                      | 8 492        | 21 086        | 14 722        |
| Änderung Konsolidierungskreis            | 0                       | 0                         | 0                          | 0            | 0             | 4 921         |
| Währungsdifferenzen                      | - 57                    | 50                        | - 13                       | - 93         | - 113         | - 170         |
| Erfolgsneutraler Verbrauch               | - 768                   | - 141                     | - 11                       | - 3 173      | - 4 093       | - 2 318       |
| Erfolgswirksame Auflösung                | - 884                   | - 617                     | 0                          | - 110        | - 1 611       | - 1 501       |
| Erfolgswirksame Bildung                  | 2 230                   | 18                        | 49                         | 1 567        | 3 864         | 5 432         |
| <b>Stand 31. Dezember</b>                | <b>5 125</b>            | <b>2 862</b>              | <b>4 463</b>               | <b>6 683</b> | <b>19 133</b> | <b>21 086</b> |
| davon: Kurzfristige Rückstellungen       | 1 589                   | 259                       | 0                          | 704          | 2 552         | 1 580         |
| Langfristige Rückstellungen              | 3 536                   | 2 603                     | 4 463                      | 5 979        | 16 581        | 19 506        |
| Erwarteter Verbrauch der Rückstellungen: |                         |                           |                            |              |               |               |
| - innerhalb eines Jahres                 | 1 589                   | 259                       | 0                          | 704          | 2 552         | 1 580         |
| - in 2-5 Jahren                          | 3 314                   | 2 603                     | 2 097                      | 5 476        | 13 490        | 17 197        |
| - in mehr als 5 Jahren                   | 222                     | 0                         | 2 366                      | 503          | 3 091         | 2 309         |

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 Rechtsstreitigkeiten

4. Ihre Kritik?

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### Case 12, Lösung, Rückstellungsspiegel Schweiter, 2016, S. 62

SCHWEITER TECHNOLOGIES

Beurteilen Sie:

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

4. Ihre Kritik?

Antworten Case 12, Schweiter

1. IAS 37.85(a) per class "expected timing of those outflows"; hier recht genau, u. "per class"!
2. Ja, die Überleitung vom Anfangs- zum Schlussbestand je Kategorie ist in IAS 37.84 (b) und (d) brutto vorgeschrieben. Freiwillig sind die Vorjahreszahlen (explizit in 37.84, letzter Satz)
3. Buchungen:  
 3552 Bilanz / Prozess-Rückstellungen, Eröffnung  
 0 Goodwill (KAD)/ Prozess-Rückstellungen, Änderung des Konsolidierungskreises  
 50 Gewinnreserven {spezielles EK-Konto} Umrechnungsdifferenzen/ Prozess-Rückstellungen  
 -141 Prozess-Rückstellungen / Cash, Verbrauch  
 -617 Prozess-Rückstellungen / Rechtskosten, Auflösung der Rückstellung  
 18 Rechtskosten / Prozess-Rückstellungen, Bildung der Rückstellung  
 2862 Prozess-Rückstellungen / Bilanz, Abschluss
4. Kritik  
 Die Kategorie «Übrige» ist mit Abstand die grösste Rückstellungskategorie  
 Relative grosse Auflösung. Absicht oder Verschätzen?

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### **Case 13: Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt? Report 2016, S. 62**

SCHWEITER TECHNOLOGIES

#### **Garantieleistungen**

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

#### **Rechtsstreitigkeiten**

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

#### **Umweltverpflichtungen**

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

#### **Übrige Rückstellungen**

Die übrigen Rückstellungen decken hauptsächlich Materialrisiken aus Rahmenverträgen und Verpflichtungen aus personalbezogenen Leistungen wie Altersteilzeit und Dienstjubiläen ab. Die Materialrisiken basieren auf Erfahrungswerten und den per 31. Dezember 2016 offenen Abnahmeverpflichtungen gegenüber Lieferanten.

Ihre Beurteilung zur Offenlegung zu den 4 Kategorien?

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### **Case 13, Lösung: Mögliche Beurteilung Wie Schweiter die Zusatzoffenlegungen erfüllt, Report 2016, S. 62**

SCHWEITER TECHNOLOGIES

#### Garantieleistungen

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

#### Rechtsstreitigkeiten

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

#### Umweltverpflichtungen

Nicht informativ. Bringen den User nicht weiter.

Was für Umweltschäden? In welchen Ländern? Grosser Betrag!

#### Übrige Rückstellungen

Wie verteilt sich der grosse Betrag zwischen Materialrisiken (was beinhalten diese genauer?) und Leistungen an Mitarbeiter ausserhalb von IAS 19?

Die entsprechenden Fälligkeiten sind nachfolgend genannt.

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### Case 14: Beurteilung der Rückstellungsbildung

Nestlé, Report 2016, S. 169



### Rückstellungen

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

### Aufgabe

Beurteilen Sie diese Aussage aus dem Blickwinkel von IAS 37.

### Lösung

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

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### SEC zu Provisions & Contingencies

Analysis of IFRS in Practice, 16. November 2011

<https://www.sec.gov/spotlight/globalaccountingstandards/ifrs-work-plan-paper-111611-practice.pdf>



U.S. Securities and Exchange Commission

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**  
IAS 37 verlangt im Gegensatz zu FER 23.11 nicht die Offenlegung des Diskontsatzes

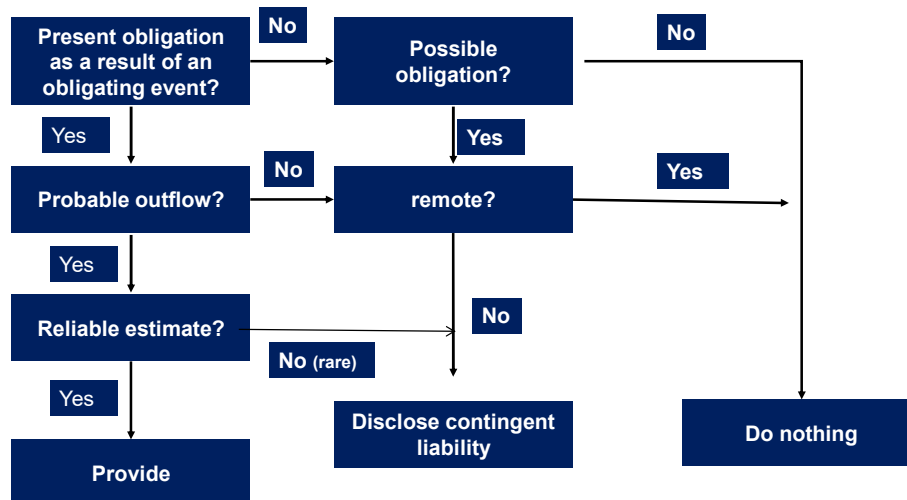
## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

### 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.)
- 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.)

## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

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



## 6. Disclosure/ Angaben (= Offenlegungen)

Nützlich für die Überprüfung der Offenlegungen:

**KPMG: Illustrative disclosures, September 2017**

<https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/09/2017-ifs-illustrative-disclosures.pdf>

**Deloitte: International GAAP Holdings Ltd., Model Financial Statements for the ended 31.12.17**

<https://www.iasplus.com/en/publications/global/models-checklists/2017/ifrs-mfs-2017>

**Ernst & Young: Good Group (International) Limited, Illustrative consolidated financial statements for the year ended 31 December 2017**

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ifs-ctools-good-group-2017/\\$FILE/ey-ifs-ctools-good-group-2017.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-ifs-ctools-good-group-2017/$FILE/ey-ifs-ctools-good-group-2017.pdf)

**BDO: Illustrative Financial Statements, year ended 31.12.2016**

[https://www.bdo.global/getmedia/413bf2fb-f040-48b8-89c4-4041865eaedc/IFRS-Illustrative-Financial-Statements-\(Dec-2016\)\\_1.pdf.aspx](https://www.bdo.global/getmedia/413bf2fb-f040-48b8-89c4-4041865eaedc/IFRS-Illustrative-Financial-Statements-(Dec-2016)_1.pdf.aspx)

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

Gelungen?  
Testen Sie sich mit Folie 3!

Herzlichen Dank für Ihr aktives  
Mitmachen!