



ED-IAS 37: Non-financial Liabilities

An amendment to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets

Carsten Schween

Frankfurt, 6. Oktober 2005



Übersicht:

- Ziele der Änderungen
- Wesentliche Neuerungen
 - Ansatz
 - Bewertung
- Kritikpunkte der DRSC-Arbeitsgruppe:
 - *Stand-ready obligations = liabilities?*
 - Bestimmtheit der *stand-ready obligation*
 - Bewertbarkeit der *stand-ready obligation*
 - Unklarheit über die Bilanzierung von *unconditional rights* bei Gerichtsverfahren



Ziele der Änderungen

- Einheitliche Bilanzierung von *contingent liabilities* in IFRS 3- und IAS 37-Anwendungsfällen
- Beseitigung des bestehenden Widerspruch beim Ansatz:
 - Bislang sind *contingent liabilities* (bei Eintrittswahrscheinlichkeiten von >50%) anzusetzen, obwohl sie nicht gegenwärtig sind (und damit die Definition einer *liability* nicht erfüllen).
- Beseitigung des bestehenden Widerspruchs bei der Bewertung:
 - Bislang sind Einzelverpflichtungen ggf. zum jeweils wahrscheinlichsten Wert anzusetzen, obwohl dieser Wert häufig nicht dem Betrag entspricht, “der zur Begleichung der Verbindlichkeit bzw. zu deren Übertragung an einen Dritten vernünftigerweise aufgewendet werden müsste”
- Konvergenz mit den Ansatzvorschriften des FAS 146 und FIN 45



Wesentliche Neuerungen (I): Ansatzvorschriften

- Ansatz nur noch, wenn eine *liability* gemäß *Framework*-Definition vorliegt
- Aufteilung von Verpflichtungen (z.B. *Garantie*verpflichtungen) in eine *conditional obligation* (z.B. *Ersatzleistung im Schadenfall*) und eine *unconditional obligation* (z.B. *Gewährung von Garantieschutz*)
- Die *unconditional obligation* ist häufig eine “*stand-ready obligation*” (z.B. “*sich für eine Ersatzleistung im Schadenfall bereit halten*” = “*Garantieschutz gewähren*”)
- Die *stand-ready obligation* ist stets eine “*Dienstleistung*” und erfüllt als solche stets das Kriterium des erwarteten Nutzenabflusses
- Die *stand-ready obligation* erfüllt damit die Definition einer *liability* und ist anzusetzen unabhängig von der Eintrittswahrscheinlichkeit der *conditional obligation*



Wesentliche Neuerungen (II): Bewertung

- Anzusetzen ist der Betrag, der zur Begleichung der Verbindlichkeit bzw. zu deren Übertragung an einen Dritten vernünftigerweise aufgewendet werden müsste
 - Der “jeweils wahrscheinlichste Betrag” (= bisheriger Bewertungsmaßstab für Einzelverpflichtungen) entspricht in der Regel nicht diesem Betrag
 - Auch Einzelverpflichtungen sind gemäß dem Expected Cash Flow Ansatz in Höhe des Erwartungswertes anzusetzen
- Erwartungswertverfahren = geeignetes Verfahren für sämtliche *non-financial liabilities*



Kritikpunkte der DRSC-AG: *stand-ready obligation* = *liability*?

- Argumentation des IASB bei Garantieverpflichtungen schlüssig
 - Unabhängig vom Schadensfall werde über die Garantielaufzeit eine Dienstleistung (Gewährung von Garantieschutz/Sicherheit) erbracht
 - Die *stand-ready obligation* führe also zu einem Nutzenabfluss in Form einer Dienstleistung und sei dementsprechend als *liability* anzusetzen
- Übertragung auf sämtliche *stand-ready obligations* jedoch unzulässig
 - Bei „*obligations to stand ready to perform as the court directs*“ fehle der Nutzenabfluss in Form einer Dienstleistung auf Seiten des beklagten UNs:
 - Denkbare Dienstleistung: Gewährung von Rechtssicherheit für Kläger, ABER:
 - Rechtssicherheit wird vom Gesetzgeber, nicht vom beklagten UN gewährt
 - Etwaige vom UN aufgewendete Verfahrenskosten dienen nicht zur Erfüllung der *stand-ready obligation*: kein Nutzenabfluss i.S.d. Definition

⇒ **Definitionskriterium nicht erfüllt: Keine Verbindlichkeit & kein Ansatz**



Kritikpunkte der DRSC-AG: Bestimmtheit der *stand-ready obligation* (I)

- Die verpflichtende Ereignis für die *stand-ready obligation* steht in den ED-Beispielfällen stets zweifelsfrei fest:
- ED-Beispiel 1 (Lebensmittelvergiftung):
 - *Unconditional obligation: Stand ready to perform as the court directs*
 - Verpflichtendes Ereignis: Eröffnung des Verfahrens
- DRSC-AG: Verpflichtendes Ereignis in Beispiel 1 willkürlich gewählt?
 - Besteht stand ready obligation nicht schon früher?
 - Im Moment der Anzeige?
 - Im Moment, in dem UN von Absicht, Anzeige zu erstatten, erfährt?
 - Sobald die Möglichkeit besteht, das UN werde verklagt?
- Ist die *stand-ready obligation* hier eine generelle, nicht an den konkreten Einzelfall geknüpfte Verpflichtung, der sich das UN nie entziehen kann?

⇒ **Konzeptionelle Basis für Bestimmung des verpflichtendes Ereignisses fehlt**



Kritikpunkte der DRSC-AG: Bestimmtheit der *stand-ready obligation* (II)

- Die verpflichtende Ereignis für die *stand-ready obligation* steht in den ED-Beispielfällen steht zweifelsfrei fest:
 - Beispiel 2 (Operationsfehler): *Stand ready to make amends for mistake made*
 - Verpflichtendes Ereignis: Unterlaufen des Operationsfehlers
- DRSC-AG: Wie ist zu verfahren, wenn unklar ist, ob ein Operationsfehler tatsächlich vorliegt?
 - 1) Die *stand-ready obligation* ist nur anzusetzen, wenn der Operationsfehler feststeht?
 - 2) Die *stand-ready obligation* ist anzusetzen, wenn es wahrscheinlich ist, dass ein Operationsfehler vorliegt?
 - 3) Die *stand-ready obligation* ist anzusetzen, wenn ein Operationsfehler möglich ist?

- ⇒ **ED enthält keine Hinweise zum Umgang mit unbestimmten Verpflichtungen**
- ⇒ **Ansatz bei wahrscheinlichem Vorliegen würde (wie bisher) Wahrscheinlichkeitserwägungen erforderlich machen**



Kritikpunkte der DRSC-AG: Bewertbarkeit der *stand-ready obligation*

- Der ED sieht eine verlässliche Bewertbarkeit nur in „*extremely rare cases*“ als nicht möglich an
- DRSC-AG: Verlässliche Bewertbarkeit bestimmter *stand-ready obligations* bei geringen Wahrscheinlichkeiten grundsätzlich zweifelhaft:
 - Unsicherheit bei der Bestimmung relevanter Faktoren (Höhe, Anzahl, Zeitpunkte der erwarteten Cash-Flows) nimmt bei geringen Wahrscheinlichkeiten zu
- Geringe Abweichungen der Schätzwerte haben bei geringen Wahrscheinlichkeiten extreme Auswirkungen
 - Z.B.: Eintrittswahrscheinlichkeit von 6% statt 2% erhöht Rückstellung um den Faktor 3.
Verlässlicher Nachweis, dass Eintrittswahrscheinlichkeit 6% statt 2% beträgt, nicht objektiv zu erbringen



Subjektive Komponente nimmt bei der Bewertung stark zu und beeinträchtigt Vergleichbarkeit



Kritikpunkte der DRSC-AG: Bewertbarkeit der *stand-ready obligation*

- ED-Bewertungsmaßstab entspricht etwa dem im Rahmen des Revenue Recognition Projektes diskutierten *legal layoff amount*
- *Legal layoff amount* im Rahmen des Revenue Recognition Projektes als nicht verlässlich bestimmbar verworfen
- Eine konzeptionell überzeugender Erklärung, weshalb rückstellungsrelevante Sachverhalte grundsätzlich anders zu bewerten sind als umsatzrelevante, bzw. weshalb die verlässliche Bestimmbarkeit einmal als möglich, ein andermal als unmöglich angesehen wird, bleibt der Entwurf schuldig

⇒ **Standardübergreifend sind die Bewertungsvorschriften inkonsistent**



Kritikpunkte der DRSC-AG: Unklarheit über die Bilanzierung von „*unconditional rights*“ bei Gerichtsverfahren

- Der Entwurf sieht vor, unbedingte Rechte im Zusammenhang mit *contingent assets* gemäß IAS 38 zu bilanzieren
- Hat ein Kläger künftig ggf. entstandene Prozesskosten zunächst zu aktivieren?
- Sind beim Ankauf von Sachanlagen erworbene Garantierechte aus den AK für die Sachanlagen herauszulösen und gesondert als immaterieller Vermögenswert zu bilanzieren?
- Wie wären diese Kosten in Folgeperioden zu behandeln? Hätte gemäß IAS 38.97 in jedem Fall eine Abschreibung zu erfolgen? Wäre eine solche Abschreibung stets sachgerecht?

⇒ **Hinweise zur Bilanzierung von *unconditional rights* nicht ausreichend**



Deutsches Rechnungslegungs Standards
German Accounting Standards Committee e. V.



Zimmerstr. 30
10969 Berlin

Tel. 030 20 64 12 0
Fax 030 20 64 12 15

www.drsc.de
info@drsc.de