

## Lösungen zu Kapitel 13: Rückstellungen

### **Aufgabe 1**

IAS 37 definiert Rückstellungen (provisions) als Schulden (liabilities), die bezüglich ihrer Fälligkeit oder ihrer Höhe ungewiss sind (IAS 37.10). Anknüpfend an den Begriff der Schuld handelt es sich bei Rückstellungen um ungewisse gegenwärtige Verpflichtungen, die das Resultat vergangener Ereignisse darstellen und einen künftigen Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen erwarten lassen. Gemäß IAS 37.14 sind Rückstellungen zu passivieren, wenn folgende drei Voraussetzungen **kumulativ** erfüllt sind:

- Vorliegen einer gegenwärtigen Verpflichtung rechtlicher oder faktischer Natur als Resultat eines vergangenen Ereignisses
- Wahrscheinlicher zukünftiger Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen zur Begleichung der Verpflichtung
- Möglichkeit einer zuverlässigen Schätzung der Verpflichtungshöhe

Damit von einer gegenwärtigen Verpflichtung ausgegangen werden kann, muss die Wahrscheinlichkeit für ihr Bestehen mehr als 50 % betragen. Bereits an dieser Stelle besteht ein großer Ermessensspielraum bei der genauen Quantifizierung von Wahrscheinlichkeiten. Der gleiche Ermessensspielraum gilt auch für das zweite Kriterium, welches ebenfalls mit einer mehr als 50 %igen Wahrscheinlichkeit einen zukünftigen Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen zur Begleichung der Schuld erfordert.

Die Bewertung von Rückstellungen hat zum bestmöglichen Schätzwert der zukünftigen, mit der entsprechenden Verpflichtung verbundenen Auszahlungen zu erfolgen. Ist die konkrete Höhe der Inanspruchnahme abhängig von einer Vielzahl ähnlicher Sachverhalte und kann lediglich eine Spanne möglicher Werte abgeschätzt werden, so ist die Erwartungswertmethode anzuwenden. Handelt es sich stattdessen um einen einzelnen Sachverhalt, für den unterschiedliche Szenarien prognostiziert werden können, so ist in diesem Fall der wahrscheinlichste Wert als bestmögliche Schätzung anzusetzen. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass eine Diskontierung vorzunehmen ist, insofern die Zinseffekt wesentlich sind.

Mit Blick auf Geschäftsvorfall Nr. 2 ist zunächst anhand der obigen Kriterien zu prüfen, ob eine Rückstellung überhaupt anzusetzen ist. Diesbezüglich ist bereits das erste Kriterium nicht erfüllt, da es nur mit 50 %iger Wahrscheinlichkeit zu einer Schadenersatzverpflichtung kommen wird. Notwendig wären stattdessen mehr als 50 %. Anders verhält es sich im Steuerrecht. Anknüpfend an das Vorsichtsprinzip wäre es hier gerechtfertigt, eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Die Bewertung hat dabei nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung zu erfolgen.

#### *Zu Fall 1:*

Da es sich bei zukünftigen Wartungsarbeiten nicht um eine Verpflichtung gegenüber Dritten (Außenverpflichtung) handelt und die Unternehmung sich durch einfaches Unterlassen der Wartungsmaßnahme entziehen kann, ist keine Rückstellung zu passivieren. Analog ist nach geltendem deutschem Steuerrecht zu verfahren. Auch hier darf für zukünftige Wartungsaufwendungen keine Rückstellung gebildet werden. Es sind somit keine Buchungen vorzunehmen und es fallen hier keine latenten Steuern an.

*Zu Fall 2:*

Zu buchen ist:

Steueraufwand            an        Steuerrückstellung     1,5 Mio. €

Gemäß IAS 37 ist keine Rückstellung zu passivieren. In der Steuerbilanz dagegen schon (vgl. dazu Aufgabenteil a)) Dadurch entstehen passive latente Steuern in Höhe von 1,5 Mio. € (= 5 Mio. € x 30 %), die als Steueraufwand ergebniswirksam den Gewinn mindern.

*Zu Fall 3:*

Eine gegenwärtige Verpflichtung aufgrund eines vergangenen Ereignisses liegt hier vor. Die Gewährung von Prämien und Gratisflügen stellt diesbezüglich das vergangene Ereignis dar, aus dem eine faktische gegenwärtige Verpflichtung resultiert, der sich die Unternehmung aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten nicht wird entziehen können. Sicher ist auch, dass es durch das „Kilometer & Mehr“-Programm zum zukünftigen Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen kommen wird. Der Betrag kann zuverlässig auf Grundlage der drei vorgegebenen Szenarien geschätzt werden. Dementsprechend sind alle drei Kriterien erfüllt, so dass eine Rückstellung anzusetzen ist. Die Bewertung hätte dabei auf Grundlage der Erwartungswertmethode zu erfolgen, da es sich um eine Vielzahl gleichartiger Sachverhalte handelt. Der Betrag läge demzufolge bei 3 Mio. €.

Auch in der Steuerbilanz wäre eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Im Unterschied zu IAS 37 wäre allerdings nicht der Erwartungswert als Rückstellungsbetrag anzusetzen. Stattdessen müsste aufgrund einer „vorsichtigen“ Bilanzierung der Betrag in Höhe von 4 Mio. € passiviert werden. Aufgrund des Auseinanderfallens der Rückstellungsbeträge gemäß IAS- und Steuerbilanz wären passive latente Steuern zu bilden.

Auch wenn sich eine Rückstellungsbildung bejahen lässt, bestimmt der seit 2009 verpflichtend anzuwendende IFRIC 13 „Kundenbindungsprogramme“ allerdings, dass in der beim Verkauf der Tickets gebuchte Umsatzerlös um die erwartete Prämienhöhe zu mindern ist; der Gegenposten ist nach der deferred revenue-Methode eine Art „passiver Rechnungsabgrenzungsposten“.

Seit dem BilMoG ist der Umfang von Aufwandsrückstellungen stark eingeschränkt worden: Gemäß § 249 I HGB sind nur noch Rückstellungen für im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden, und für Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden zu bilden. Aufwandsrückstellungen liegen keine Zahlungsverpflichtung gegenüber Dritten zu Grunde. Genau in diesem Aspekt liegt begründet, dass Aufwandsrückstellungen nicht die Passivierungskriterien des IAS 37 erfüllen. Danach können nämlich nur für solche Aufwendungen Rückstellungen passiviert werden, denen sich das Unternehmen zukünftig nicht entziehen kann. Das ist bei Außenverpflichtungen rechtlicher oder faktischer Natur regelmäßig der Fall. Bei Verpflichtungen gegenüber sich selbst (Innenverpflichtungen) hat die Unternehmung dagegen die Möglichkeit sich durch einfaches Unterlassen der Verpflichtung zu entziehen.

## Aufgabe 2

Die Höhe der Stilllegungsverpflichtung zum 31.12.2013 wird ermittelt, indem die ursprünglich aktivierte Verpflichtung in Höhe von 3 Mio. € um zwei Jahre aufgezinnt wird. Demzufolge liegt der aktuelle Wert bei 3,3 Mio. € ( $= 3 \text{ Mio. €} \cdot 1,05^2$ ), wenn die technologische Neuerung nicht berücksichtigt wird.

Wird die nachträgliche Änderung des Stilllegungsbetrages berücksichtigt, so wird die Verpflichtung zum 31.12.2013 mit 3,3 Mio. € zu hoch ausgewiesen. Demzufolge ist ein Abschlag in Höhe von 1 Mio. € vorzunehmen. Gleichzeitig ist der Buchwert des der Stilllegungsverpflichtung zugeordneten Vermögenswertes um den Abschlag zu vermindern. Unter Berücksichtigung dieser Anpassungen beträgt der Buchwert der Rückstellung für die Stilllegungsverpflichtung zum 31.12.2013 nur noch 2,3 Mio. €.

### Zu Fall 1:

Annahmegemäß werde das Werk zu fortgeführten Anschaffungskosten bilanziert. Analog zur Erklärung in Aufgabenteil a) ist folgendermaßen zu buchen:

Abschreibung	an	Spezialwerk	3,33 Mio. €
Zinsaufwand	an	Rückstellung	0,16 Mio. €
Rückstellung	an	Spezialwerk	1 Mio. €

Das Spezialwerk wird in den Folgejahren auf Basis des neuen, um den Änderungsbetrag geminderten Buchwertes weiter abgeschrieben. Des Weiteren wird der Zinsaufwand des nächsten Jahres auf Grundlage der neuen Rückstellungshöhe ermittelt.

### Zu Fall 2:

Wie dem Geschäftsvorfalles zu entnehmen ist, sind die Ansatzvoraussetzungen für eine Rückstellung erfüllt. Fraglich ist in diesem Zusammenhang nur, mit welchem Wert die Rückstellung in der Bilanz zu passivieren ist. Da es sich hier höchstwahrscheinlich um eine Vielzahl ähnlicher Fälle handelt, ist die Erwartungswertmethode heranzuziehen, so dass die Höhe der Rückstellung 400.000 € beträgt.

Zu buchen ist also:

Aufwand	an	Rückstellung	0,4 Mio. €
---------	----	--------------	------------

### Zu Fall 3:

Aufgrund einer in der Vergangenheit begangenen Patentverletzung und einer über 50 %igen Wahrscheinlichkeit der Verurteilung liegt eine gegenwärtige Verpflichtung für die Spielekonsolen AG vor. Sicher wäre im Falle der Verurteilung auch ein zukünftiger Abfluss wirtschaftlicher Ressourcen. Die Voraussetzung einer zuverlässigen Schätzbarkeit des Rückstellungsbetrages ist unter Berücksichtigung dreier Szenarien ebenfalls gegeben, so dass alle Ansatzvoraussetzungen für eine Rückstellung erfüllt sind. Fraglich ist die Höhe des Rückstellungsbetrages. Da es sich hier um einen einzelnen Vorfall handelt, für den keine statistischen Erfahrungswerte vorliegen, ist nicht auf die Erwartungswertmethode abzustellen. Stattdessen ist hier der wahrscheinlichste Wert heranzuziehen.

Der Buchungssatz lautet dementsprechend:

Aufwand	an	Rückstellung	15 Mio. €
---------	----	--------------	-----------

### **Aufgabe 3**

Die Bildung von Rückstellungen für Restrukturierungsverpflichtungen hat das IASB an streng formulierte Voraussetzungen geknüpft, welche kumulativ erfüllt sein müssen. Grundsätzlich fordert IAS 37 die Erfüllung der allgemeinen Ansatzkriterien für Rückstellungen, welche mit Blick auf Restrukturierungen in IAS 37.72-83 näher erläutert werden. Damit eine Restrukturierungsrückstellung angesetzt werden darf, muss ein detaillierter, formal ausgearbeiteter Restrukturierungsplan vorliegen, der mindestens die folgenden Informationen enthalten muss:

- den betroffenen Geschäftsbereich bzw. Teil eines Geschäftsbereiches
- den Zeitpunkt der Umsetzung des Restrukturierungsplanes
- die mit der Restrukturierung verbundenen Ausgaben
- die Hauptstandorte, die betroffen sind
- den Standort, die Funktion und ungefähre Anzahl von Mitarbeitern, die von den Restrukturierungsmaßnahmen betroffen sind

Zusätzlich zu diesem umfassenden Plan muss das Management eine berechtigte Erwartung bei den vom Restrukturierungsplan Betroffenen erzeugt haben, dass die Restrukturierung tatsächlich durchgeführt wird. Davon kann ausgegangen werden, wenn mit der Implementierung bereits begonnen wurde, oder wenn den Betroffenen die wesentlichen Eigenschaften des Planes bereits kommuniziert wurden.

Anknüpfend an diese Kriterien ist mit Blick auf Geschäftsvorgang 2 festzuhalten, dass die Bedingungen zur Bildung einer Restrukturierungsrückstellung zum aktuellen Bilanzstichtag nicht erfüllt sind. Zwar wurde noch vor dem Bilanzstichtag der notwendige Restrukturierungsplan vorgelegt. Es mangelt allerdings an der tatsächlichen Implementierung bzw. an der notwendigen Kommunizierung des Planes an die Betroffenen, so dass keine berechtigte Erwartung zur Umsetzung geweckt wurde. Somit ist frühestens im nächsten Jahr eine Rückstellung für die Restrukturierung zu passivieren.

#### *Zu Fall 1:*

IAS 37 erfordert als Ansatzkriterium, dass eine Unternehmung sich einer gegenwärtigen Verpflichtung, die das Resultat eines vergangenen Ereignisses darstellt, nicht entziehen kann. Dies ist regelmäßig nur bei Außenverpflichtungen, nicht aber bei Verpflichtungen gegenüber sich selbst (Innenverpflichtung) der Fall. Insofern ist nach IAS 37 keine Rückstellung anzusetzen und damit auch keine Buchung erforderlich.

#### *Zu Fall 2:*

Anknüpfend an die Erläuterungen in Aufgabenteil a) ist auch hier keine Buchung erforderlich.

#### *Zu Fall 3:*

Im Fall des laufenden Prozesses ist eine Rückstellung anzusetzen, da mit einer 60 %igen Wahrscheinlichkeit eine gegenwärtige Verpflichtung vorliegt, die mit der gleichen Wahrscheinlichkeit zu einem Ressourcenabfluss von 300.000 € führen wird. Ein gewisser Ermessensspielraum liegt allerdings in der Festlegung der Höhe der anzusetzenden Rückstellung. Da mit einer Verurteilung und damit Begleichung der Verpflichtung frühestens in drei Jahren gerechnet wird, stellt sich die Frage, ob der Zins- und Zinseszinsseffekt wesentlich ist. Da der heranzuziehende risikoadjustierte Zinssatz 8 % beträgt, beträgt der Zinsanteil ungefähr 62.000 €, was in etwa 20% der prognostizierten Verpflichtungshöhe beträgt. Insofern ist durchaus von einem wesentlichen Zinsanteil auszugehen, so dass als Rückstellungshöhe der Barwert der zukünftigen Zahlungsverpflichtung anzusetzen ist.

Zu buchen ist demzufolge:

Aufwand an Rückstellung 238.000 €

Im kommenden Geschäftsjahr ist die Rückstellung mit 8 % aufzuzinsen und die Änderung als Zinsaufwand der aktuellen Periode zu verbuchen.

#### Aufgabe 4

##### Teilaufgaben 1 und 2.: Analyse der Geschäftsvorfälle

**06.01.2013:** Rückstellung für Rückbauverpflichtungen

Sachanlage 5.307 T€ an Bank 5.000 T€  
Sonstige Rückstellungen 307 T€

- Rückstellungshöhe entspricht Barwert der Rückbauverpflichtung ( $307 \text{ T€} = 500 \text{ T€} / (1.05^{10})$ ).

**10.01.2013:** keine Rückstellungsbildung

**15.07.2013:** Rückstellung für faktische Verpflichtungen

Sonstige Aufwendungen an Sonstige Rückstellungen 75 T€

- Wenn nicht rechtliche, so doch faktische Verpflichtung, die aus der Vermeidung von Reputationsschäden resultiert.
- Bewertung zu dem Wert, der wahrscheinlich (>50%) zur Abdeckung ausreicht
- Keine Abzinsung, da mit Erfüllung in weniger als einem Jahr gerechnet wird

**23.11.2013:** keine Rückstellungsbildung

**31.12.2013:** Rückstellungen für belastende Verträge

Sonstige Aufwendungen an Sonstige Rückstellungen 2 T€

- Bewertung zu unvermeidbaren Kosten; hier: Kosten der Nichterfüllung des Vertrags, da diese geringer ausfallen als die Kosten bei Vertragserfüllung (5 T€)

**09.01.2014, 11.01.2014, 01.02.2014, 14.04.2014:** keine Rückstellungsbildung, da kein verpflichtendes Ereignis vorliegt bzw. der Restrukturierungsplan nicht nach außen kommuniziert wurde

**15.02.2014:** Auflösung der gebildeten Rückstellungen für belastende Verträge

Sonstige Rückstellungen 2 T€ an Sonstige Erträge 1 T€  
Bank 1 T€

**01.10.2014:** keine Rückstellungsbildung, da kein verpflichtendes Ereignis vorliegt

**11.10.2014:** Auflösung der Rückstellung für Prozessrisiken

Sonstige Rückstellungen 75 T€  
Sonstige Aufwendungen 5 T€ an Sonstige Verbindlichkeiten 80 T€

**13.01.2015:** Ausführung der Überweisung

Sonstige Verbindlichkeiten 80 T€ an Bank 80 T€

**25.01.2015:** keine Rückstellungsbildung, da der Restrukturierungsplan noch nicht nach außen kommuniziert wurde

**26.01.2015:** Restrukturierungsrückstellung und Rückstellung für belastende Verträge  
Sonstige Aufwendungen an Restrukturierungsrückstellungen 24.29 T€

- Ansatzkriterien erfüllt, da mit Vorlage an den Aufsichtsrat und Mitteilung an die Belegschaft die Kommunikation des Plans nach außen als erfüllt angesehen werden kann
- Keine Bildung von Rückstellungen für Umschulungen; verbleiben Aufwendungen aus nicht vermeidbaren Restrukturierungsmaßnahme i.H.v.  $10 \text{ T€} + 14/1.05 \text{ T€} = 24.29 \text{ T€}$

Sonstige Aufwendungen an Sonstige Rückstellungen 85.78 T€

- Mietvertrag über die Geschäftsräume in Dubai wird zum belastenden Vertrag (da unvermeidbare Kosten den zu erwartenden wirtschaftlichen Nutzen übersteigen)
- Verbleibende Mietzahlungen für 2015, 2016 und 2017:  $30 \text{ T€} + 30 \text{ T€}/1.05 + 30 \text{ T€}/(1.05^2) = 85.78 \text{ T€}$

Im Falle der Abfüllanlage liegt eine außerplanmäßige Wertminderung vor, die allerdings zu keiner Rückstellungsbildung führt.

**28.01.2015, 31.12.2015:** keine Rückstellungsbildung

#### Teilaufgabe 3: Interessenslage der Vertragsparteien

Die kreditgebende Bank hat insbesondere ein Interesse an der Rückstellungsbildung aufgrund der kreditvertraglichen Nebenabrede, die ihr bei höheren Rückstellungen c.p. früher ein Rücktrittsrecht und damit die Möglichkeit zur Nachverhandlung des Kreditvertrags einräumt. Kunden und Lieferanten können Informationen über Rückstellungen nutzen, um die Ausfallwahrscheinlichkeit der Sprudel AG besser einzuschätzen und ggf. entsprechende Maßnahmen bei Vertragsabschluss (z.B. Eigentumsvorbehalt) zu treffen. Den unfreiwilligen Gläubigern wie der Klägerin fehlt zwar diese Möglichkeit zum vertraglichen Selbstschutz. Prinzipiell liegt es aber auch in ihrem Interesse, dass für ihre Ansprüche gegen die Sprudel AG Rückstellungen gebildet werden.

#### Teilaufgabe 4: Interessenslage des Vorstands

Zunächst liegt hat der Vorstand Anreize, möglichst geringe Rückstellungen auszuweisen, um einerseits die Verletzung der kreditvertraglichen Nebenabrede mit der Hausbank zu verhindern und andererseits die erfolgsabhängige Vergütung zu maximieren. Nach der Neuverhandlung des Kreditvertrags in 2015 und in Anbetracht des vorliegenden Jahresfehlbetrags in diesem Jahr ändern sich die Interessen: Nunmehr könnte der Vorstand Anreize zur überhöhten Rückstellungsbildung („*big bath*“) unterliegen, da ohnehin keine Bonuszahlungen mehr erzielt werden können. Die Auflösung der überhöhten Rückstellungen in den Folgeperioden würde sich ergebniserhöhend auswirken.