

© DRSC e.V. || Joachimsthaler Str. 34 || 10719 Berlin || Tel.: (030) 20 64 12 - 0 || Fax.: (030) 20 64 12 - 15  
[www.drsc.de](http://www.drsc.de) - [info@drsc.de](mailto:info@drsc.de)

Diese Sitzungsunterlage gibt keine offiziellen Standpunkte der FA wieder. Die Standpunkte der FA werden in den Deutschen Rechnungslegungs Standards sowie in seinen Stellungnahmen (Comment Letters) ausgeführt.  
Diese Unterlage wurde von einem Mitarbeiter des DRSC für die FA-Sitzung erstellt.

## FA FB – nicht-öffentliche SITZUNGSUNTERLAGE

Sitzung:	35. FA FB / 13.12.2024 / 09:30 – 10:30 Uhr
TOP:	10 – ED/2024/8 Provisions – Targeted Improvements to IAS 37
Thema:	Diskussion des IASB-Entwurfs ED/2024/8
Unterlage:	35_10a_FA-FB_Provisions_Pres

# 1. Einführung



## Historie

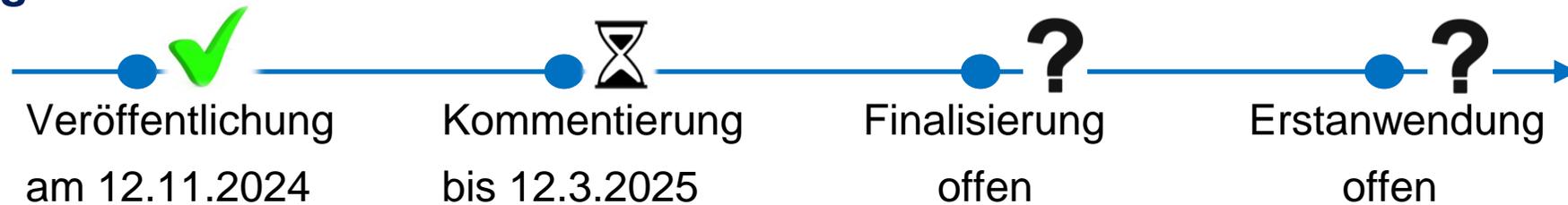
- 1998:** Erstmalige Verabschiedung und Erstanwendung IAS 37 (1.7.1999)
- 2005:** IASB-Entwurf für grundlegende Überarbeitung von IAS 37
- 2010:** überarbeiteter Entwurf (ED/2010/1) für grundlegende Überarbeitung von IAS 37
  - intensiv diskutiert und schließlich verworfen
- 2015:** IASB, ASAF, CMAC: unverändert Bedarf für IAS 37-Anpassungen
  - nun Forschungsprojekt → vertagt bis Überarbeitung Rahmenkonzept (RK) vollendet
- 2018:** Reaktivierung des Forschungsprojekts → Aufnahme ins aktive Arbeitsprogramm
  - einige Fragen durch geändertes RK geklärt
  - andere, begrenzte Fragen offen
- 2020:** Umwidmung in Standardisierungsprojekt: Zu klärende Fragen betreffen
  - Definition/Grundkonzept von Schuld auf **Rückstellungsansatz** übertragen
  - einzubeziehende **Kosten** klarstellen
  - Klarstellung, welcher **Diskontierungszinssatz** sachgerecht

## 2. Inhalte des ED



### Eckpunkte

#### Status



#### Vorschläge

**IAS 37**

Änderungen bzgl.

- Ansatzkriterium „present obligation“
- Kosten
- Diskont.zinssatz

**IFRS 3, IFRS 19**

Folge-  
änderungen

**IFRS 1, IAS 34**

Redaktionelle  
Änderungen

~~IFRIC 6~~

~~IFRIC 21~~

↓

IAS 37-Guidance

## 2. Inhalte des ED



### Zielsetzung (IN3, 4, 7 und BC4-16)

#### **Klarstellung Anwendungsfragen**

- u.a. IFRS IC-Eingaben
- Vereinheitlichung der Bilanzierung → Vergleichbarkeit & Informationsnutzen erhöhen

#### **Anpassung IAS 37 an geändertes Rahmenkonzept**

- geänderte Definition und Konzeption von „Schuld“ (*liabilities*)
- Übertragung auf Ansatzkriterium für Rückstellungen (nebst Definitionen)

#### **Auslegungsschwierigkeiten „*present obligation*“**

- Zusammenspiel/Differenzierung „*obligation*“ vs. „*past event*“
- IFRIC 21 (Abgaben): mehrere Handlungen → Ansatzzeitpunkt unklar / uneinheitlich
- „Neuartige“ gesetzliche Regeln:
  - starker Anreiz (faktische Pflicht) statt „echte“ Pflicht
  - Entledigung durch künftiges (abweichendes) Handeln statt Zahlungen

## 2. Inhalte des ED



### Änderungsvorschläge im Überblick

1. **Änderung Ansatzkriterien (IAS 37) – Tz. 14 geändert, 14A neu, 14A-14U (ersetzen 17-22)**
  - **present obligation** (geändert) + *probable outflow* (unv.) + *reliable estimate* (unv.)
    - ↳ *obligation condition* (modifiz.) + *transfer condition* (neu) + *past event condition* (modifiz.)
2. **Klarstellung Bewertung – Einzubeziehende Kosten (IAS 37) – Tz. 40A neu**
  - **direkt zurechenbare K.** = inkrementelle K. + sonstige K., mit Begleichung direkt verbunden
  - analog Kosten i.R.d. Beurteilung, ob Vertrag belastend
3. **Klarstellung Bewertung – Diskontierungszinssatz (IAS 37) – Tz. 45, 47 geändert, 47A neu**
  - explizit: nur **risikofreier Zinssatz** sachgerecht → aber Methodenfreiheit
  - Angabepflicht Diskontierungssatz und verwendete Methoden
4. **Sonstiges**
  - Übergang retrospektiv (mit Ausnahmen) + Erstanwendungszeitpunkt offen
  - IFRS 19-Angabepflicht (nur Diskontsatz)
  - IG zu IAS 37 erweitert → alle Bsp. angepasst + 4 Bsp. neu (IFRIC 6, IFRIC 21, 2x Agendaentsch.)

## 2. Inhalte des ED



### Änderungsvorschläge im Überblick

Thema	ED	IG	BC	Frage
Ansatzkriterium (IAS 37)	IN3-6, Tz. 14, 14A-16, 72-81 App. A	Teile A, B, C	3-62, 86, App. A	1, 6
Einzubeziehende Kosten (IAS 37)	IN7-8 Tz. 40A	--	63-66	2
Diskontierungszinssatz (IAS 37)	IN9-12 Tz. 47-47A, 85(d)	--	67-85, App. B	3
IFRS 3, IFRS 19, sonstige	Tz. 108, App. B	--	86, 101-110	5
Erstanwendung, Übergang	Tz. 94B-94E, 106-107	--	87-100	4
Sonstiges	--	--	--	7

## 2. Inhalte des ED



### 2.1. Ansatz – Kriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

IAS 37.14 (aktuell) = Kriterien für Ansatz Rückstellung

(a) **present obligation**  
as result of a past event

+

(b) **probable outflow** of resources  
required to settle obligation

+

(c) **reliable estimate** of the  
amount of the obligation

#### Anwendungsschwierigkeiten / Unklarheiten

- Kriterium 1 = **present obligation** ... **past event** → Zusammenspiel / Differenzierung unklar
- Tz.10 „obligating event ... creates a ... obligation that results in no realistic alternative to settle that obligation“
- künftige Handlung = Einfluss auf Entstehen (**creating an obligation**) oder (Unvermeidlichkeit der) Begleichung (**settling an obligation**)?
- mehrere Handlungen = erste oder letzte Handlung hinreichend für RS-Ansatz? IFRIC 21 unklar

#### Inkonsistenz Wortlaut IAS 37 (aktuell) vs. IFRS-Rahmenkonzept (2018 neu)

Liability = present obligation ... arising from past events, the settlement of which is expected to result in ... outflow ... of resources embodying economic benefits	Liability = present obligation ... to <b>transfer an economic resource</b> ... as a result of past events
Obligation ... no realistic alternative to settling	Obligation ... <b>no practical ability to avoid</b>
Outflow of economic benefits	<b>Transfer an economic resource</b>

## 2. Inhalte des ED



### 2.1. Ansatz – Kriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

#### Änderungsvorschlag

- materielle Änderung 1. Kriterium (Tz. 14(a))  
+ geänderter Wortlaut 2. Kriterium (Tz. 14(b))  
+ Anpassung Detailregeln

**(a) present obligation to transfer economic resource as result of a past event**

14A-U neu, 17-22 gestrichen, 15-16 und 72-81 angepasst

+

**(b) probable ... required to transfer an economic resource to settle obligation**

Tz. 23-24 angepasst

+

**(c) reliable estimate of the amount of the obligation**

Tz. 25-26 unverändert

- Änderung Bedingungen zu (a): drei statt zwei (14A neu)  
+ umfassende Erläuterungen (14B-14U)

**(a) obligation condition = the entity has an obligation**

14B-14H neu

+

**(b) transfer condition = nature of obligation is to transfer an economic resource**

14I-14L neu

+

**(c) past-event condition = present obligation that exist as a result of a past event**

14M-14U neu

## 2. Inhalte des ED



### 2.1. Ansatz – Kriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

#### (a) **Obligation condition (14A(a), 14B-14H und BC28-31)**

- Mechanismus, der Verantwortung erzeugt, sobald Vorteile entstehen/Handlungen erfolgen
  - *legal* (Gesetz, Vertrag) oder *constructive* (Verhalten, Richtlinien, spezif. Äußerungen)
  - Vorteile = Erhalt von Geld, Waren, Leistungen
  - Handlungen = Tätigkeiten, die Schäden (+ Schadenersatz), Rückbaupflicht o.ä. auslösen
- Verantwortung ggü. Anderen
  - immer, egal ob Personen/Untern/Gruppen/allg. Öffentlichkeit → auch wenn unbekannt
- praktisch unmöglich, sich der Verantwortung zu entziehen
  - rechtlich: Eingriffe, nachteilig ggü. Erfüllung → faktisch: begründete Erwartungen geweckt

#### (b) **Transfer condition (14A(b), 14I-14L und BC32-33)**

- Grundnatur der Verpflichtung = potenzielle Mittelübertragung → **möglich**, nicht wahrscheinlich
  - Wahrscheinl. relevant für Krit. (b) „wahrscheinl. Abfluss“ → Rückstellung oder Eventualverb.
- Nachteiligkeit der Verpflichtung
  - Mitteltausch = Abfluss, wenn Tausch nachteilig
  - normaler „*executory contract*“ = nur nachteilig (d.h. Mittelabfluss), falls verlustträchtig

## 2. Inhalte des ED



### 2.1. Ansatz – Kriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

#### **(c) Past-event condition (14A(c), 14M-14U und BC34-52)**

- vergangenes Ereignis kausal für Entstehen der Verpflichtung  
→ Verpflichtung, gerade weil Vorteile/Handlung → ansonsten eben nicht
- Klarstellungen, falls Vorteile/Handlungen sukzessive:
  - allg.: Ereignisbeding. mit Beginn erfüllt (ja/nein) → Verpflichtung wächst an (ratierlich)
  - Verpflichtung erst, wenn Zielgröße erreicht → Bedingung erfüllt mit Beginn jener Handlung, die zum Ziel führt UND Erreichung wahrscheinlich UND Verpflichtung ratierlich schätzbar
  - mehrere Handlungen → Bedingung erfüllt mit Beginn erste Handlung UND übrige Handlungen nicht mehr abwendbar

IASB-Begründung (Tz. 14S-14U, BC26 ff.):

(a) *obligation condition* → entscheidend, ob **Begleichung** der Verpflichtung, nicht **Entstehen** der Verpflichtung durch Unternehmen verhindert/beeinflusst werden kann

(b) *transfer condition* → entscheidend: **Nachteiligkeit** und Übertragung (Nettoabfluss) der Sache nach **möglich** – egal wie wahrscheinlich oder ob von spezif. unsicherem Ereignis abhängig

(c) *past-event condition* → entscheidend: **Kausalität** = Vorteile/Aktivitäten „auslösender“ Natur

(d) *obligation vs. past event* → Mechanismus + tatsächl. Handlung = beides nötig, egal was zuerst

## 2. Inhalte des ED



### 2.1. Ansatz – Kriterium „gegenwärtige Verpflichtung“

#### Question 1—Present obligation recognition criterion

The IASB proposes:

- to update the definition of a liability in IAS 37 *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* to align it with the definition in the *Conceptual Framework for Financial Reporting* (paragraph 10);
- to align the wording of the recognition criterion that applies that definition (the present obligation recognition criterion) with the updated definition of a liability (paragraph 14(a));
- to amend the requirements for applying that criterion (paragraphs 14A–16 and 72–81); and
- to make minor amendments to other paragraphs in IAS 37 that include words or phrases from the updated definition of a liability (Appendix A).

The proposals include withdrawing IFRIC 6 *Liabilities arising from Participating in a Specific Market – Waste Electrical and Electronic Equipment* and IFRIC 21 *Levies* (paragraph 108).

Paragraphs BC3–BC54 and BC86 of the Basis for Conclusions and Appendix A to the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for these proposals.

Do you agree with these proposals? Why or why not? If you disagree, which aspects do you disagree with and what would you suggest instead?

## 2. Inhalte des ED



### 2.2. Bewertung – einzubeziehende Kosten

#### Klarstellung bzgl. Kosten (Tz. 40A neu)

- Grundsatz (Tz. 36 unv.): Betrag Rückstellung = beste Schätzung der *expenditures* zur Begleichung der gegenwärtigen Verpflichtung
- Klarstellung (Tz. 40A neu):

$$\text{Kosten, die der Verpflichtung direkt zuzurechnen sind} = \text{inkrementelle Kosten} + \text{(anteilige) sonstige zuzurechnende Kosten, die mit Begleichung verbunden}$$

- Analogie zu Tz. 68A (neu seit IAS 37-Amendment 2020): einzubeziehende Kosten bei Beurteilung, ob Vertrag verlustträchtig ist (*onerous*)

#### IASB-Begründung (BC63-66):

- Gleiches Prinzip für
  - (a) **Beurteilung** eines Vertrags bzgl. Verlustträchtigkeit und
  - (b) **Bewertung** eines Vertrags, der zur Rückstellung führt

## 2. Inhalte des ED



### 2.2. Bewertung – einzubeziehende Kosten

#### **Question 2—Measurement—Expenditure required to settle an obligation**

The IASB proposes to **specify the costs an entity includes** in estimating the future expenditure required to settle an obligation (paragraph 40A).

Paragraphs BC63–BC66 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree, what would you suggest instead?

## 2. Inhalte des ED



### 2.3. Bewertung – Diskontierungszinssatz

#### Klarstellung bzgl. Zinssatz (Tz. 47A neu)

- Grundsatz (Tz. 45 unv.): Barwert, falls Zeitwert des Geldes relevant
- Grundsatz (Tz. 47 geändert): Diskontierungszinssatz berücksichtigt (a) Zeitwert des Geldes **als risikofreier Zins** + (b) Unsicherheiten, außer bereits im CF
- Klarstellung (Tz. 47A neu): **Nichterfüllungsrisiko ausgeschlossen**

#### Keine Regelung zu Methoden

- Methode zur Ermittlung Diskontierungszinssatz offen → aber Angabepflicht

#### IASB-Begründung (BC 67 ff.):

- Risiko allg. oder spezif. Verb.? Einheitlichkeit → risikofreier Zins sachgerechter
- konzeptionell (RS ohne Kompensation KreditR) + intuitiv (Risiko höher → RS kleiner?)
- Methoden: etablierte Praxis soll nicht verändert werden

## 2. Inhalte des ED



### 2.3. Bewertung – Diskontierungszinssatz

#### Question 3—Discount rates

The IASB proposes to specify that an entity discounts the future expenditure required to settle an obligation at a rate (or rates) that reflect(s) the time value of money – represented by a risk-free rate – with no adjustment for non-performance risk (paragraphs 47–47A).

The IASB also proposes to require an entity to disclose the discount rate (or rates) it has used and the approach it has used to determine that rate (or those rates) (paragraph 85(d)).

Paragraphs BC67–BC85 of the Basis for Conclusions and Appendix B to the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for these proposals.

Do you agree with:

- (a) the proposed discount rate requirements; and
- (b) the proposed disclosure requirements?

Why or why not? If you disagree, what would you suggest instead?

## 2. Inhalte des ED



### 2.4. Übergang, Erstanwendung

#### Übergang (ED Tz. 94B-94E)

Übergangszeitpunkt X

= Tag des Beginns der frühesten Vgl.periode

Erstanwendungszeitpunkt Y

= Tag des Beginns der Periode der erstmaligen Anwendung

Grundsatz = retrospektiv

RS identifizieren/ansetzen/bewerten,  
als ob neue Regeln schon immer  
→ auch für zugehörige Vw.  
→ Differenz X in EK-Rücklage

Ausnahme 1: Methoden- $\Delta$  einbezog. Kosten

nur prospektiv

→ Differenz Y beim Vw. oder in EK-Rücklage

Ausnahme 2: Methoden- $\Delta$  Diskontierungssatz

Wahl: IFRIC 1 (historische Betrachtung Vw. nötig)  
oder nicht (Differenz X auf Vw. + Gewinn-RL verteilen)

#### Erstanwendungszeitpunkt (ED Tz. 106-107)

- noch offen → genügend Implementierungszeit versprochen (siehe ED.Q4(b))

IASB-Begründung (BC87 ff.):

→ grds. retrospektiv → u.U. Kosten > Nutzen → daher 2 Erleichterungen

## 2. Inhalte des ED



### 2.4. Übergang, Erstanwendung

#### Question 4—Transition requirements and effective date

##### 4(a) Transition requirements

The IASB proposes **transition requirements** for the proposed amendments (paragraphs 94B–94E).

Paragraphs BC87–BC100 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for these proposals.

Do you agree with these proposals? Why or why not? If you disagree, which aspects do you disagree with and what would you suggest instead?

##### 4(b) Effective date

If the IASB decides to amend IAS 37, it will **decide on an effective date** for the amendments that gives those applying IAS 37 sufficient time to prepare for the new requirements.

Do you wish to highlight any factors the IASB should consider in assessing the time needed to prepare for the amendments proposed in this exposure draft?

## 2. Inhalte des ED

---



### 2.5. IFRS 19 – zusätzliche Angaben

#### **Diskontierungssatz (ED App. B, Tz. 258)**

- Angabepflicht verwendete(r) Diskontierungsrate(n) → analog IAS 37

#### **Methoden zur Ermittlung**

- keine Angabepflicht → von IAS 37 abweichend

IASB-Begründung (BC101 ff.):

- Grundsatz: Angaben analog, aber insg. geringerer Umfang für IFRS 19-Anwender
- Diskontsatz angeben, Methoden nicht → auch für andere Posten so geregelt

## 2. Inhalte des ED



### 2.5. IFRS 19 – zusätzliche Angaben

#### **Question 5—Disclosure requirements for subsidiaries without public accountability**

The IASB proposes to **add to IFRS 19 *Subsidiaries without Public Accountability: Disclosures*** a requirement to **disclose the discount rate** (or rates) used in measuring a provision, but **not to add** a requirement to **disclose the approach** used to determine that rate (or those rates) (Appendix B).

Paragraphs BC101–BC105 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for this proposal.

Do you agree with this proposal? Why or why not? If you disagree, which proposal do you disagree with and what would you suggest instead?

## 2. Inhalte des ED

---



### 2.6. Anwendungsleitlinien (IG)

#### **Section A – Tables**

- redaktionelle Anpassungen (Wortlaut im ED nicht enthalten)

#### **Section B – Entscheidungsbaum**

- Visualisierung der IAS 37-Kriterien
- Anpassung wegen Änderung Ansatzkriterium „*present obligation*“ + drei Bedingungen

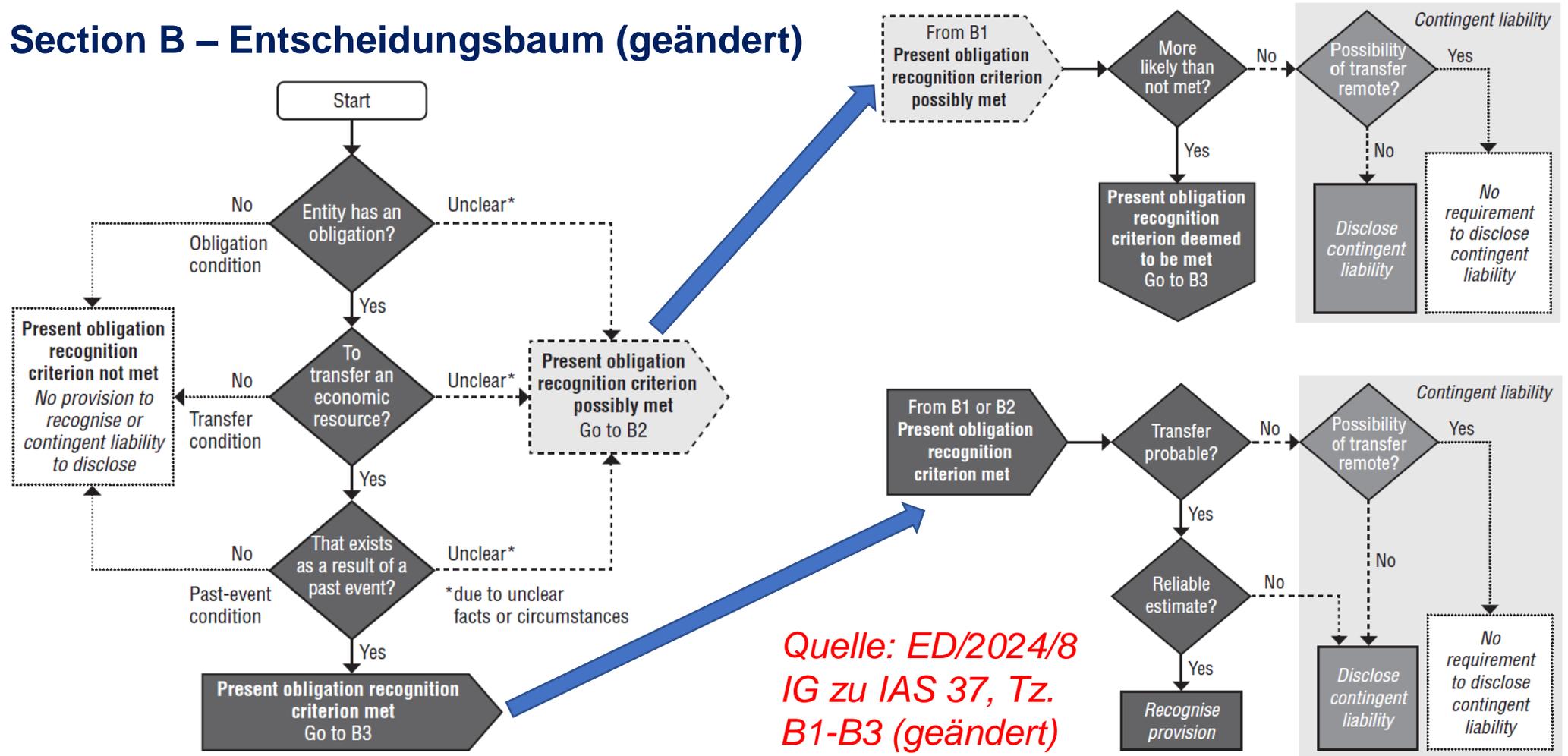
#### **Section C – Anpassung bestehende Beispiele 1-11 / Löschung Beispiel 4**

- Anpassung wegen Änderung Ansatzkriterium „*present obligation*“ + drei Bedingungen
- jeweils Einfügung der Beurteilung der künftigen drei Bedingungen

## 2. Inhalte des ED

### 2.6. Anwendungsleitlinien (IG)

#### Section B – Entscheidungsbaum (geändert)

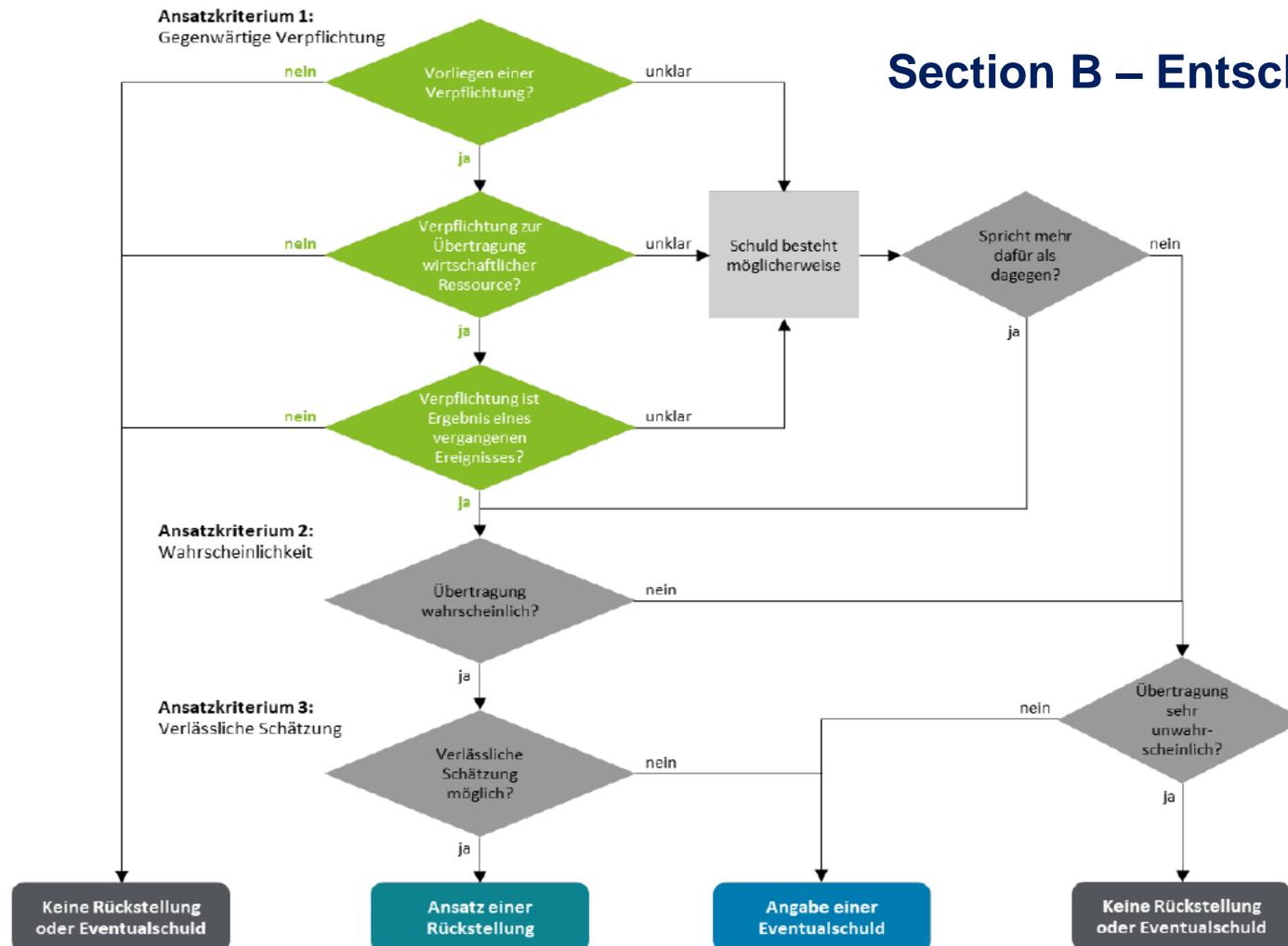


Quelle: ED/2024/8  
IG zu IAS 37, Tz.  
B1-B3 (geändert)

## 2. Inhalte des ED



### 2.6. Anwendungsleitlinien (IG)



Quelle: Deloitte  
„IFRS fokussiert“,  
Nr. 11 in 2024, S. 5

## 2. Inhalte des ED



### 2.6. Anwendungsleitlinien (IG)

#### Section C – Ergänzung neue Beispiele 12-15

- Bsp. 12: IFRIC 6 (Elektroschrott) – Entsorgungs-RS, wegen neuen Gesetzes 2005
- Bsp. 13A/13B: IFRIC 21 (Abgaben) – unbefriedigend bzgl. Zeitpunkt → nun explizit: Ansatz bereits wenn erste Handlung erfolgt und Folgehandlung(en) unvermeidlich
- Bsp. 14: „Negative Low Emission Vehicle Credits“ (IFRS IC Juni 2022) – hinreichend klare Regeln, ab wann Ansatz Rückstellung, insb. inwieweit Sanktion unvermeidlich
- Bsp. 15: „Climate-related commitments“ (IFRS IC März 2024) – kein Ansatz Rückstellung, bis tatsächliche Strafzahlungen oder Kompensation stattfindet

IASB-Begründung (BC55-62, BC11-16)):

- Entscheidungsbaum + Bsp. 1-11: Anpassung wegen Änderung Ansatzkriterium geboten
- Bsp. 4 gelöscht, da nicht mehr anwendbar seit IFRS 15
- Bsp. 12-15 ergänzt, um sämtliche Guidance bzgl. IAS 37 zu vereinen (somit Aufhebung IFRIC 6 + IFRIC 21)
- Bsp. 13A/13B weichen von bisherigem IFRIC 21 ab → tendenziell früherer Ansatz

## 2. Inhalte des ED



### 2.6. Anwendungsleitlinien (IG)

#### **Question 6—Guidance on implementing IAS 37**

The IASB proposes amendments to the *Guidance on implementing IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*. It proposes:

- (a) to expand the **decision tree** in Section B;
- (b) to **update the analysis in the illustrative examples** in Section C; and
- (c) to **add illustrative examples** to Section C.

Paragraphs BC55–BC62 of the Basis for Conclusions explain the IASB’s reasoning for these proposals.

Do you think the proposed decision tree and examples are helpful in illustrating the application of the requirements? If not, why not?

Do you have any other comments on the proposed decision tree or illustrative examples?

## 2. Inhalte des ED

---



### 2.7. Sonstiges

<b>Question 7—Other comments</b>
Do you have comments on <b>any other aspects</b> of the proposals in the Exposure Draft?