



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Scholten, J.

Citation

Scholten, J. (2016, February 25). *Geschillen in de jaarrekening: verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht*. s.n, S.l. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Version: Corrected Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/38288>

Note: To cite this publication please use the final published version (if applicable).

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/38288> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Scholten, Johannes

Title: Geschillen in de jaarrekening : verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen volgens het Nederlandse jaarrekeningenrecht

Issue Date: 2016-02-25

4 De verwerking en vermelding van risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen volgens IAS 37 en Exposure Draft 2005 en 2010

4.1 Inleiding

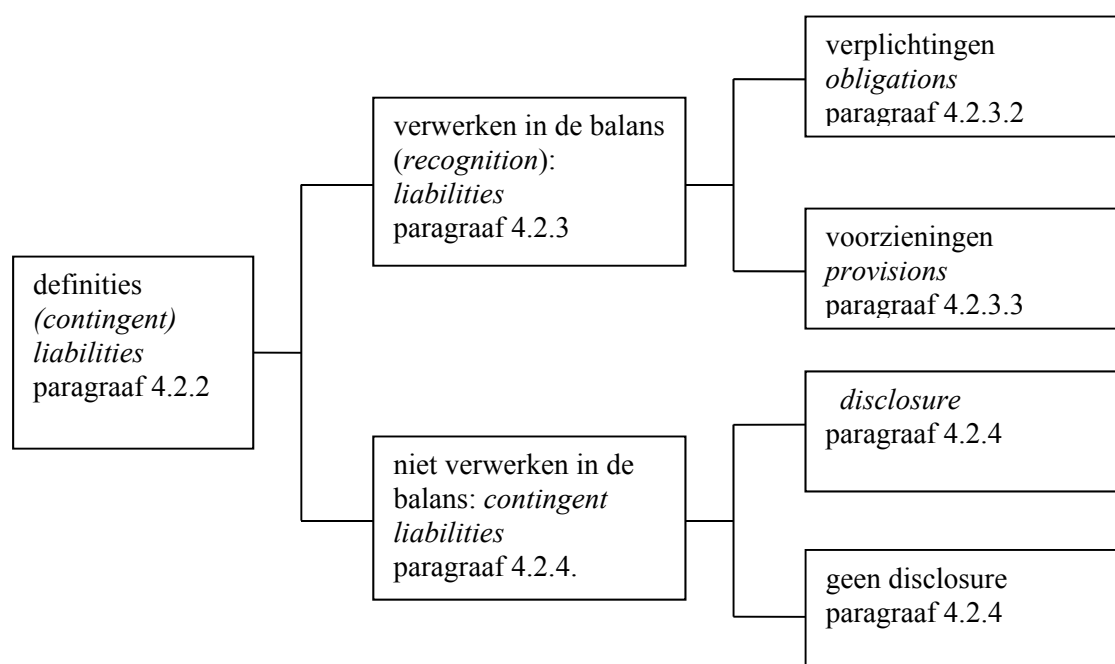
In hoofdstuk 2 is vastgesteld dat de internationale standaarden van de IASB grote invloed hebben op de ontwikkeling van het Nederlandse jaarrekeningenrecht. IAS 37 is daarom ook van groot belang bij de interpretatie van het Nederlandse jaarrekeningenrecht. Daarom wordt in dit hoofdstuk deelvraag 1.3 beantwoord:

Hoe moeten risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens de IASB, IAS 37 en de voorstellen voor een nieuwe IFRS?

De behandeling onder IAS 37 vindt plaats in paragraaf 4.2. De deelvraag wordt beantwoord aan de hand van de volgende aspecten:

1. de definities van verplichtingen (*liabilities*), voorzieningen (*provisions*) en voorwaardelijke verplichtingen (*contingent liabilities*), paragraaf 4.2.2;
2. de verwerking in de jaarrekening van verplichtingen met een onzekere omvang en/of tijdstip (*recognition*), paragraaf 4.2.3;
3. voorwaardelijke verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen, paragraaf 4.2.4;
4. de waarderingsvoorschriften in verband met voorzieningen (*measurement*), paragraaf, 4.2.6 en
5. de voorschriften omtrent informatieverstarring in verband met voorzieningen, paragraaf 4.2.7 en voorwaardelijke verplichtingen, paragraaf 4.2.8 (*disclosure*).

Schema 4.1: Onzekere verplichtingen in de jaarrekening



In paragraaf 4.3 wordt ingegaan op voorstellen van de IASB voor een nieuwe IFRS die IAS 37 moet vervangen. De voorstellen staan in Exposure Draft (ED) 2005 en voor de waardering van verplichtingen in ED 2010. De voorgestelde wijzigingen ten opzichte van IAS 37 worden beschreven in paragraaf 4.3 aan de hand van hetzelfde stramien dat in paragraaf 4.2 is gebruikt. Doel van paragraaf 4.3 is om het besluitvormingsproces omtrent de nieuwe IFRS te beschrijven. De discussies in de Board naar aanleiding van de ED geven inzicht in de toepassing van de nieuwe IFRS. In paragraaf 4.4 worden de voorstellen voor een nieuwe IFRS geanalyseerd en worden enkele aanbevelingen gedaan voor de verwerking van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Het hoofdstuk wordt in paragraaf 4.5 afgesloten met een samenvatting. In dit hoofdstuk wordt zoveel mogelijk aangesloten bij de Nederlandse EU-vertaling van de goedgekeurde IAS 37.¹⁸⁵ Waar noodzakelijk wordt echter, om het totstandkomingsproces van de nieuwe IFRS te schetsen, gebruik gemaakt van de Engelstalige bronteksten. Dit geldt ook voor de voorstellen uit de ED, omdat die niet in het Nederlands zijn vertaald.

4.2 Verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening volgens IAS 37

4.2.1 Inleiding

IAS 37 is in 1998 ingevoerd ter vervanging van IAS 10.¹⁸⁶ Aanleiding voor deze verandering was de uitkomst van een onderzoek onder beroepsorganisaties¹⁸⁷ van accountants naar de vraag hoe in de jaarrekening moet worden omgegaan met (onzekere) toekomstige gebeurtenissen.¹⁸⁸ De verslaggevingregels bleken op dit punt per land te verschillen en beperkten zich veelal tot specifieke onderwerpen, zoals de vraag hoe om te gaan met juridische geschillen en met reorganisaties.¹⁸⁹ Uiteindelijk heeft het IASC een standaard ontwikkeld met algemene grondslagen rond de verwerking van toekomstige gebeurtenissen in de externe verslaggeving, IAS 37.¹⁹⁰ In het kader van dit proefschrift beperk ik mij tot voorzieningen voor claims, juridische geschillen en rechtsgedingen en de voorwaardelijke verplichtingen zoals die in IAS 37 worden behandeld.

IAS 37.10 bevat om te beginnen definities van de begrippen *provisions* en (*contingent*) *liabilities*. Omdat de definities mede bepalen hoe in de jaarrekening

¹⁸⁵ Hof Amsterdam, 28 december 2007, OK 928/2007, stelt inzake de jaarrekeningprocedure van Spyker dat de Nederlandse en niet de Engelse tekst van IAS doorslaggevend is.

¹⁸⁶ IAS 10, *Contingencies and Events Occurring After the Balance Sheet Date* is in Nederland goedgekeurd in juni 1978 en in vertaalde vorm gepubliceerd in oktober 1978. Geraadpleegd is Documentatie rond de jaarrekening, paragraaf 3.10, aflevering 4, juni 1981.

¹⁸⁷ Het betrof een onderzoek onder beroepsorganisaties van accountants in Australië, Canada, de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk, alsmede het IASC.

¹⁸⁸ Johnson (1994) en Lennard en Thompson (1995).

¹⁸⁹ Johnson, 1994, blz. 1 en ASB, 1995, blz. 12 en 13.

¹⁹⁰ Aan IAS 37, *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*, zijn voorafgegaan de Draft Statement of Principles '*Provisions and Contingencies*', november 1996 door de IASC en de door de Board van het IASC uitgegeven Exposure Draft '*Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*' E59, augustus 1997.

moet worden omgegaan met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen, wordt begonnen met de behandeling van de definities.

4.2.2. Definities onder IAS 37, IAS 37.10

4.2.2.1 Inleiding

In paragraaf 4.2.2 worden de definities behandeld van de begrippen voorziening en (voorwaardelijk) verplichting. Deze begrippen bepalen op welke wijze volgens IAS 37 in de jaarrekening moet worden omgegaan met onzekere verplichtingen zoals claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Omdat het bij definities aankomt op de details wordt, waar dat nuttig is voor het verkrijgen van inzicht in het totstandkomingsproces van IAS 37, naast de officiële EU-vertaling van de definities,¹⁹¹ eveneens de Engelstalige brontekst opgenomen. De volgende definities volgens IAS 37 worden behandeld:

- voorziening (*provision*) in paragraaf 4.2.2.2;
- verplichting (*liability*) in paragraaf 4.2.2.3;
- voorwaardelijke verplichting (*contingent liability*) in paragraaf 4.2.2.4.

4.2.2.2 Voorziening

Onder voorziening wordt verstaan:

‘een verplichting van een onzekere omvang of met een onzeker tijdstip.’¹⁹²

4.2.2.3 Verplichting

In de Nederlandse vertaling van IAS 37 wordt een verplichting als volgt gedefinieerd:¹⁹³

‘een verplichting is een bestaande verplichting van de entiteit die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom uit de entiteit van middelen die economische voordelen in zich bergen.’¹⁹⁴

Ten opzichte van de officiële EU-vertaling schiet de Nederlandse vertaling tekort. Door zowel de term *liability* als de term *obligation* te vertalen als verplichting is sprake van een onduidelijke definitie. De letterlijke vertaling brengt de bedoeling van de Engelstalige definitie niet goed tot uitdrukking. Bij de vertaling in het Nederlands moet worden gekeken naar de context waarin de begrippen worden gebruikt. De term *liability* staat voor een verplichting met als alternatief de meer economisch

¹⁹¹ In dit proefschrift wordt aangesloten bij de door de EU vertaalde en goedgekeurde tekst van IAS 37, Publicatieblad van de Europese Unie, L 261/335.

¹⁹² IAS 37.10: ‘A provision is a liability of uncertain timing or amount’.

¹⁹³ Dezelfde definitie is opgenomen in Richtlijn 930 het Stramien voor de opstelling en vormgeving van jaarrekeningen, de Nederlandse vertaling van het *Framework for the preparation and presentation of financial statements* van het IASC. De definitie van verplichtingen is in de RJ editie 2010 opgenomen in Richtlijn 930.49b.

¹⁹⁴ IAS 37.10: ‘A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.’

getinte vertaling vreemd vermogen.¹⁹⁵ De term *obligation* wordt vertaald als verplichting met als alternatief de meer juridische vertaling verbintenis. De definities in IAS 37 krijgen meer inhoud door de term *obligation* te vertalen als verbintenis. Naar mijn mening verdient het aanbeveling de officiële EU-vertaling van het begrip *liability* te veranderen in:

‘een verplichting is een bestaande verbintenis van de entiteit of een wettelijke verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom uit de entiteit van middelen die economische voordelen in zich bergen.’

Volgens IAS 37.10 gaat het niet alleen om in rechte afdwingbare verplichtingen, maar ook om feitelijke verplichtingen:

‘Een tot verplichting leidende gebeurtenis is een gebeurtenis die een in rechte afdwingbare of feitelijke verplichting creëert die ertoe leidt dat een entiteit geen realistisch alternatief heeft dan die verplichting af te wikkelen.’

Onder een ‘in rechte afdwingbare verplichting’ verstaat IAS 37.10:

‘een verplichting die voortvloeit uit:
(a) een contract (via de impliciete of expliciete voorwaarden ervan);
(b) de wetgeving, of
(c) andere wettelijke beschikkingen.’

Onder een ‘feitelijke verplichting’ verstaat IAS 37.10:

‘een verplichting die ontstaat uit de handelingen van een entiteit waarbij:
(a) de entiteit, door een patroon van bestendig gevolgde gedragslijnen in het verleden, gepubliceerde beleidsregels of een voldoende actuele verklaring, aan andere partijen te kennen heeft gegeven dat zij bepaalde verantwoordelijkheden accepteert; en
(b) de entiteit als gevolg daarvan bij die andere partijen een geldige verwachting heeft gewekt dat zij die verantwoordelijkheden zal opnemen.’¹⁹⁶

4.2.2.4 Voorwaardelijke verplichting

Onder voorwaardelijke verplichting wordt verstaan:

- ‘(a) een mogelijke verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden en waarvan het bestaan alleen wordt bevestigd door het al dan niet plaatsvinden van een of meer onzekere gebeurtenissen waarover de onderneming niet de volledige controle heeft; of
- (b) een bestaande verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden, maar die niet wordt opgenomen omdat:
 - (i) het niet waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, of
 - (ii) het bedrag van de verplichting niet met voldoende betrouwbaarheid kan worden bepaald.’

Deze definitie moet worden gelezen in combinatie met IAS 37.12 en IAS 37.13 waar onderscheid wordt gemaakt tussen voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen.

¹⁹⁵ Volgens het woordenboek Engels-Nederlands laat *liability* zich ook vertalen als lijdende vorm, passief. Vreemd vermogen is een onderdeel van het passief in de balans.

¹⁹⁶ Er is dan sprake van een natuurlijke verbintenis.

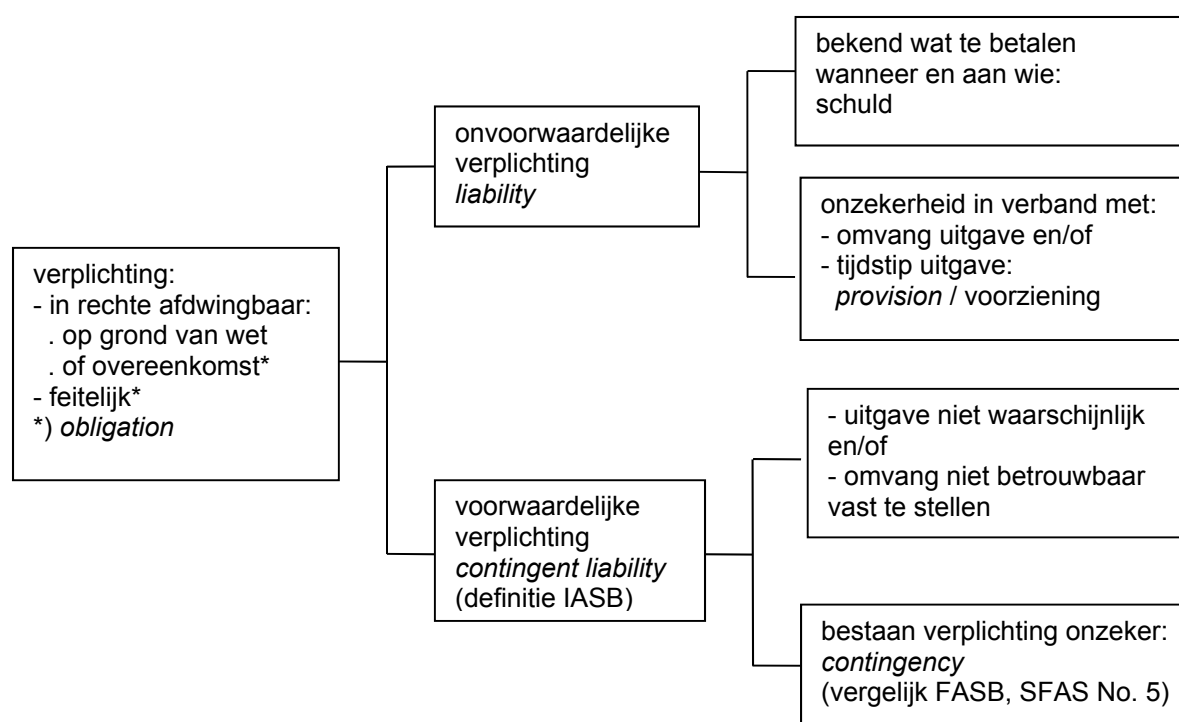
De definitie van voorwaardelijke verplichtingen of *contingent liabilities* is erop gericht om de gevallen te beschrijven waar geen voorziening mag worden opgenomen, IAS 37.12:

‘Algemeen gesproken zijn alle voorzieningen voorwaardelijk, omdat ze onzeker zijn qua omvang of tijdstip. Binnen deze standaard wordt het begrip “voorwaardelijk” echter gebruikt voor verplichtingen en activa die niet worden opgenomen omdat hun bestaan uitsluitend zal worden bevestigd door het al dan niet plaatsvinden van een of meer onzekere gebeurtenissen waarover de entiteit niet de volledige controle heeft. Daarenboven wordt het begrip “voorwaardelijke verplichting” gebruikt voor verplichtingen die de opnamecriteria niet vervullen.’¹⁹⁷

Door deze praktische definitie gaat het begrip *contingency* in IAS 37 een eigen leven leiden en is het verwarrend ruimer gedefinieerd dan het in de US accounting literatuur bekende begrip *contingency*. Daar wordt *contingency* slechts gebruikt voor gevallen waar het onzeker is of een verplichting zich voordoet, de situatie onder letter (a). IAS 37.10 letter (b) brengt daarnaast ook bepaalde bestaande verplichtingen onder de definitie van *contingent liability*.

4.2.2.5 Samenvatting definities IAS 37

Schema 4.2.2.5: Gehanteerde definities in IAS 37



¹⁹⁷ IAS 37.13 werkt dit nader uit: ‘(...) Omdat het ofwel niet waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergt vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, of een voldoende betrouwbare schatting van het bedrag van de verplichting niet kan worden gemaakt.’

Na bestudering van IAS 37 blijkt dat de definities van (voorwaardelijke) verplichtingen en van voorzieningen in IAS 37 volledig in het teken staan van de vraag hoe (voorwaardelijke) verplichtingen in de jaarrekening moeten worden verwerkt. Het zijn daardoor praktische definities die het juridische begrip verplichting in een economische context plaatsen. Ronduit verwarrend is dat IAS 37 het begrip *contingency* niet beperkt tot die gevallen waar het onzeker is óf er een verplichting is, maar er ook in betreft de gevallen waar de verplichting zeker is, maar waar omvang en/of tijdstip van betaling onzeker zijn. Bestaande verplichtingen kunnen toch niet contingent zijn. Het is beter deze term te beperken tot de verplichtingen waarvan het bestaan op zich zelf onzeker is. Dat sluit aan bij het begrip *contingency* zoals dat in de Verenigde Staten wordt gebruikt.¹⁹⁸ Verwarring ontstaat ook doordat in het Nederlandse jaarrekeningenrecht volgens de Hoge Raad de in het Nederlands vertaalde tekst van IAS als de officiële tekst geldt. De in de originele Engels tekst begrepen finesses komen niet altijd goed over in de vertaalde versie. Een voorbeeld daarvan is de onjuiste vertaling van de term *obligation* waardoor in de Nederlandstalige IAS 37 het begrip verplichting onduidelijk blijft. Het zou naar mijn mening beter zijn om ook in Nederland aan te sluiten bij de originele Engelse tekst van de IAS.

4.2.3 Recognition, de verwerking van verplichtingen met een onzekere omvang en/of tijdstip in de jaarrekening

4.2.3.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt behandeld hoe verplichtingen moeten worden verwerkt in de jaarrekening (paragraaf 4.2.3.2). Speciale aandacht gaat uit naar de situatie waar het bestaan van de verplichting onzeker is en waar de verplichting zeker is, maar een onzekere omvang of tijdstip van uitstroom van middelen kent (paragraaf 4.2.3.3).

4.2.3.2 De verwerking van verplichtingen met een zekere omvang en tijdstip van uitstroom van middelen in de jaarrekening, de schuld

Verplichtingen uit hoofde van een verbintenis waarvan bekend is, welk bedrag, wanneer en aan wie dat bedrag is verschuldigd, dienen als schuld in de balans te worden verwerkt.

4.2.3.3 De verwerking van verplichtingen met een onzekere omvang en/of onzeker tijdstip van uitstroom van middelen, de voorziening

Lastiger te beoordelen is de situatie waarbij sprake is van verplichtingen met een onzekere omvang of tijdstip of waar het nog de vraag is óf sprake is van een

¹⁹⁸ *Statement of Financial Accounting Standards No. 5, paragraph. 1: 'For the purpose of this Statement a contingency is defined as an existing condition, situation, or set of circumstances involving uncertainty as to possible gain or loss to an enterprise that will ultimately be resolved when one or more future events occur or fail to occur. Resolution of the uncertainty may confirm the acquisition of an asset or the reduction of a liability or the loss or impairment of an asset or the incurrence of a liability.'*

verplichting. Hierna komt aan de orde onder welke voorwaarden volgens IAS 37 een voorziening moet worden gevormd (IAS 37.14) en hoe moet worden omgegaan met verplichtingen waarvan het bestaan op zichzelf onzeker is (IAS 37.15).

In IAS 37.14 staan de voorwaarden beschreven voor het opnemen van een voorziening in de jaarrekening:

‘Een voorziening dient te worden opgenomen indien:

- (a) een onderneming een bestaande (in rechte afdwingbare of feitelijke) verplichting heeft ten gevolge van een gebeurtenis in het verleden;
- (b) het waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, en
- (c) het bedrag van de verplichting op betrouwbare wijze kan worden geschat.¹⁹⁹

De nadere invulling van de voorwaarden gesteld door IAS 37 wordt hierna besproken. Daarbij zal meer specifiek worden ingegaan op de voorwaarden bij de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening.

4.2.3.3.1 Onzekerheid omtrent het bestaan van een verplichting, IAS 37.15

Soms is niet direct duidelijk of er sprake is van een bestaande verplichting. In dat geval bepaalt IAS 37.15:

‘In zeldzame gevallen is het niet duidelijk of er sprake is van een bestaande verplichting. In deze gevallen wordt verondersteld dat een gebeurtenis in het verleden aanleiding geeft tot een bestaande verplichting indien, rekening houdend met alle beschikbare bewijzen, het meer waarschijnlijk is dan niet dat aan het eind van de verslagperiode een bestaande verplichting bestaat.’²⁰⁰

4.2.3.3.2 Onzekerheid omtrent het bestaan van een verplichting bij claims, juridische geschillen en rechtsgedingen, IAS 37.16

Een voorbeeld van een situatie met onzekerheid omtrent het bestaan van een verplichting is bij uitstek het geval van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. De vraag of er een *bestaande verplichting* bestaat in verband met claims, juridisch geschillen en rechtsgedingen is nader geregeld in IAS 37.16:

‘(...) In zeldzame gevallen, bijvoorbeeld een rechtszaak, kan worden betwist of bepaalde gebeurtenissen hebben plaatsgevonden dan wel of die gebeurtenissen leiden tot een bestaande verplichting. In een dergelijk geval bepaalt een onderneming of een bestaande verplichting op de balansdatum bestaat door rekening te houden met alle beschikbare bewijzen, bijvoorbeeld de opinie van experts. Het in aanmerking

¹⁹⁹ 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 that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation; and
(c) a reliable estimation can be made of the amount of the obligation.’

²⁰⁰ IAS 37.15: ‘In rare cases it is not clear whether there is a present obligation. In these cases, a past event is deemed to give rise to a present obligation if, taking account of all evidence, it is more likely than not that a present obligation exists at the end of the reporting period.’

genomen bewijs omvat alle aanvullende bewijzen die blijken uit gebeurtenissen na balansdatum. Op basis van dergelijke bewijzen: neemt de onderneming een voorziening op als het meer waarschijnlijk is dan niet dat er op de balansdatum een bestaande verplichting bestaat (indien de opnamecriteria zijn vervuld) (...)²⁰¹

IAS 37.16 geeft nog eens nadrukkelijk aan dat naast de bestaande verplichting ook voldaan moet zijn aan de twee andere opnamecriteria om een voorziening op te nemen in de jaarrekening. Deze twee voorwaarden worden hierna besproken.

4.2.3.3.3 Waarschijnlijke uitstroom van middelen, IAS 37.23

Onder waarschijnlijke *uitstroom van middelen* verstaat IAS 37.23:

‘ (...) wordt een uitstroom van middelen of een andere gebeurtenis beschouwd als waarschijnlijk indien het meer waarschijnlijk is dan niet dat de gebeurtenis zal plaatsvinden; de waarschijnlijkheid dat de gebeurtenis zal plaatsvinden is dus groter dan de waarschijnlijkheid dat dit niet het geval zal zijn. Indien het niet waarschijnlijk is dat een bestaande verplichting bestaat, vermeldt de onderneming een voorwaardelijke verplichting, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, zeer onwaarschijnlijk is (...).’²⁰²

4.2.3.3.4 Betrouwbare schatting van de verplichting, IAS 37.25

De *betrouwbare schatting* van de verplichting is nader uitgewerkt in IAS 37.25:

‘ (...) behalve in zeer zeldzame gevallen zal een onderneming in staat zijn om een aantal verschillende resultaten te bepalen. Bijgevolg kan ze een schatting van de verplichting maken die voldoende betrouwbaar is om bij de opname van een voorziening te gebruiken. In het extreem zeldzame geval waarin er geen betrouwbare schatting kan worden gemaakt, bestaat er een verplichting die niet kan worden opgenomen. Die verplichting wordt vermeld als een voorwaardelijke verplichting (...).’²⁰³

²⁰¹ IAS 37.16: ‘ (...) ‘In rare cases, for example in a law suit, it may be disputed either whether certain events have occurred or whether those events result in a present obligation. In such a case, an entity determines whether a present obligation exists at the end of the reporting period by taking account of all available evidence, including, for example, the opinions of experts. The evidence considered includes any additional evidence provided by events after the reporting period. On the basis of such evidence: (a) where it is more likely than not that a present obligation exists at the end of the reporting period, the entity recognises a provision (if the recognition criteria are met); and (b) where it is more likely that no present obligation exists at the end of the reporting period, the entity discloses a contingent liability, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote (...).’

²⁰² IAS 37.23, ‘For a liability to qualify for recognition there must be not only a present obligation but also the probability of an outflow of resources embodying economic benefits to settle that obligation. For the purpose of this Standard, an outflow of resources or other event is regarded as probable if the event is more likely than not to occur, ie the probability that the event will occur is greater than the probability that it will not. Where it is not probable that a present obligation exists, an entity discloses a contingent liability, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote (see paragraph 86).’

²⁰³ IAS 37.25, ‘The use of estimates is an essential part of the preparation of financial statements and does not undermine their reliability. This is especially true in the case of provisions, which by their nature are more uncertain than most other items in the statement of financial position. Except in extremely rare cases, an entity will be able to determine a range of possible outcomes and can

In het geval waarin er aan ten minste één van de criteria voor opname als voorziening niet is voldaan, is volgens de definitie van IAS sprake van een voorwaardelijke verplichting of een *contingent liability*.²⁰⁴

4.2.4 Voorwaardelijke verplichtingen bij claims, juridische geschillen en rechtsgedingen

In de vorige paragraaf zijn de voorwaarden besproken waaraan moet zijn voldaan om een voorziening op te nemen in de jaarrekening in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. IAS 37.16 besteedt bijzondere aandacht aan de onzekerheden in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Hierin is ook geregeld wanneer een voorwaardelijke verplichting moet worden vermeld in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen:

‘(...) In zeldzame gevallen, bijvoorbeeld een rechtszaak, kan worden betwist of bepaalde gebeurtenissen hebben plaatsgevonden dan wel of die gebeurtenissen leiden tot een bestaande verplichting. In een dergelijk geval bepaalt een onderneming of een bestaande verplichting op de balansdatum bestaat door rekening te houden met alle beschikbare bewijzen, bijvoorbeeld de opinie van experts. Het in aanmerking genomen bewijs omvat alle aanvullende bewijzen die blijken uit gebeurtenissen na balansdatum (...) indien het meer waarschijnlijk is dat er op de balansdatum geen bestaande verplichting bestaat, vermeldt de onderneming een voorwaardelijke verplichting, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, onwaarschijnlijk is (zie alinea 86).’²⁰⁵

Ook als aan één van de twee andere opnamecriteria voor een voorziening niet is voldaan dient eventueel een voorwaardelijke verplichting te worden vermeld in de toelichting bij de balans:

indien niet is voldaan aan de eis van een waarschijnlijke kans, IAS 37.23:

‘(...) Indien het niet waarschijnlijk is dat een bestaande verplichting bestaat, vermeldt de onderneming een voorwaardelijke verplichting, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, onwaarschijnlijk is, zie alinea 86.’²⁰⁶

therefore make an estimate of the obligation that is sufficiently reliable to use in recognising a provision.’

²⁰⁴ Zie bij de definities van IAS 37.10 zoals hiervoor behandeld en volgens IASB Observer Notes, september 2010, paper 7B, alinea 12.

²⁰⁵ ‘(...) ‘In rare cases, for example in a law suit, it may be disputed either whether certain events have occurred or whether those events result in a present obligation. In such a case, an entity determines whether a present obligation exists at the end of the reporting period by taking account of all available evidence, including, for example, the opinions of experts. The evidence considered includes any additional evidence provided by events after the reporting period. On the basis of such evidence: (a) where it is more likely than not that a present obligation exists at the end of the reporting period, the entity recognises a provision (if the recognition criteria are met); and (b) where it is more likely that no present obligation exists at the end of the reporting period, the entity discloses a contingent liability, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote (...).’

²⁰⁶ IAS 37.23, ‘(...) Where it is not probable that a present obligation exists, an entity discloses a contingent liability, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote (see paragraph 86).’

indien geen betrouwbare schatting mogelijk is, IAS 37.26:

'In het extreem zeldzame geval waarin er geen betrouwbare schatting kan worden gemaakt, bestaat er een verplichting die niet kan worden opgenomen. Die verplichting wordt vermeld als een voorwaardelijke verplichting (zie alinea 86).'²⁰⁷

4.2.5 Samenvatting verwerking van verplichtingen van onzekere omvang of onzeker tijdstip bij claims, juridische geschillen en rechtsgedingen

Onder IAS 37 kunnen alleen bestaande verplichtingen tot een voorziening leiden. Als van onzekerheid sprake is, dan is dat met betrekking tot de omvang van de in de toekomst uit te geven bedragen en de vraag wanneer die uitgegeven gaan worden.

Schema 4.2.5: Bestaande verplichtingen met onzekerheid²⁰⁸:

omvang betrouwbaar te schatten \ uitstroom	waarschijnlijk	onwaarschijnlijk	zeer onwaarschijnlijk
ja	voorziening	informatie verstrekking	geen
nee	informatie verstrekking	geen	geen

Van belang is dat er in gevallen waarin niet duidelijk is of sprake is van een bestaande verplichting de waarschijnlijkheidstoets moet worden uitgevoerd. Het vermoeden van een bestaande verplichting bestaat indien, rekening houdend met alle beschikbare bewijsmiddelen, het meer waarschijnlijk is dan niet dat aan het eind van de verslagperiode een bestaande verplichting bestaat. Een voorbeeld hiervan is een lopende rechtszaak.

Voor een verplichting waarvan het bestaan op zichzelf onzeker is, zoals een dreigend juridisch geschil of een rechtszaak met een meer dan waarschijnlijke kans dat geen sprake is van een bestaande verplichting, mag onder IAS 37 geen voorziening worden gevormd. In dat geval is sprake van een voorwaardelijke verplichting in de zin van IAS 37.10. Een voorwaardelijke verplichting mag volgens IAS 37.27 niet in de jaarrekening worden opgenomen. Onder IAS 37 geldt het adagium 'no obligation, no provision.'²⁰⁹ Dat is een principiële verschil met de voorheen geldende standaard van IAS 10. Onder IAS 10 kon ook een voorziening zijn vereist voor bijvoorbeeld dreigende juridische geschillen.²¹⁰ Juist nu IAS 37 de IAS 10 over voorwaardelijke verplichtingen vervangt, moet duidelijk zijn hoe IAS 37 die wil behandelen. Die duidelijkheid verschaft IAS 37.27:

'Een entiteit mag geen voorwaardelijke verplichtingen opnemen.'²¹¹

²⁰⁷ IAS 37.26, 'In the extremely rare case where no reliable estimate can be made, a liability exists that cannot be recognised. That liability is disclosed as a contingent liability (see paragraph 86).

²⁰⁸ Vergelijk De Bos en Vergoossen (1991), blz. 143, tabel 2, hier toegepast op IAS 37.

²⁰⁹ Lennard, 1998, blz. 71.

²¹⁰ In IAS 10 waarin een *contingency* werd omschreven als:

'a condition or situation, the ultimate outcome of which, gain or loss, will be confirmed only on the occurrence, or non-occurrence, of one or more uncertain events.'

²¹¹ 'An entity shall not recognise a contingent liability.'

Deze alinea moet in samenhang worden gelezen met IAS 37.10 waar *contingent liabilities* zijn gedefinieerd. Nu geen voorziening is toegestaan voor voorwaardelijke verplichtingen in de zin van IAS 37.10 komt vervolgens de vraag aan de orde of toelichting moet plaatsvinden van de niet in de balans opgenomen verplichtingen. Het antwoord op deze vraag staat in IAS 37.28:

‘Een voorwaardelijke verplichting wordt vermeld zoals vereist door alinea 86, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen zeer onwaarschijnlijk is.’²¹²

In de volgende paragraaf gaat de aandacht uit naar de waardering van voorzieningen.

4.2.6 De waardering van voorzieningen

4.2.6.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt onderzocht welke waarderingsvoorschriften volgens IAS 37 van toepassing zijn op voorzieningen.

Behandeld worden de waardering tegen de beste schatting in paragraaf 4.2.6.2 en tegen de verwachte waarde in paragraaf 4.2.6.3. Bovendien wordt ingegaan op de waardering bij unieke verplichtingen, zoals bij een juridisch geschil, paragraaf 4.2.6.4 en worden enkele overige waarderingsvoorschriften behandeld in paragraaf 4.2.6.5. De samenvatting van de waardering van voorzieningen volgt in paragraaf 4.2.6.6.

4.2.6.2 Waardering tegen de beste schatting

Als uitgangspunt geldt dat steeds de beste schatting moet worden gemaakt van de mogelijke financiële gevolgen bij de afwikkeling van de verplichting, IAS 37.36:

‘Het bedrag dat als voorziening is opgenomen, moet de beste schatting zijn van de uitgaven die vereist zijn om de bestaande verplichting aan het einde van de verslagperiode af te wikkelen.’²¹³

Volgens IAS 37.37 wordt het volgende onder beste schatting verstaan:

‘Het bedrag dat een entiteit redelijkerwijs zou betalen om de verplichting aan het eind van de verslagperiode af te wikkelen of ze op dat moment aan een derde partij over te dragen (...).’²¹⁴

IAS 37.38 bevat voorschriften over het schattingsproces:

‘De schattingen van resultaat en financieel effect worden bepaald door het oordeel van het management van de onderneming, aangevuld door ervaringen met

²¹² IAS 37.28: ‘a contingent liability is disclosed, as required by paragraph 86, unless the possibility of an outflow of resources embodying economic benefits is remote.’

²¹³ IAS 37.36: ‘The amount recognised as a provision shall be the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the end of the reporting period.’

²¹⁴ IAS 37.37: ‘The best estimate of the expenditure required to settle the present obligation is the amount that the entity would rationally pay to settle the obligation or to transfer it to a third party at that time (...).’

soortgelijke transacties en, in sommige gevallen, verslagen van onafhankelijke experts. Het in aanmerking genomen bewijs omvat alle aanvullende bewijzen die blijken uit gebeurtenissen na balansdatum.²¹⁵

4.2.6.3 Waardering tegen de verwachte waarde

IAS 37.39 geeft aan wanneer tegen de verwachte waarde gewaardeerd dient te worden:

‘Onzekerheden omtrent het bedrag dat als voorziening moet worden genomen, worden op verscheidene manieren behandeld, al naargelang de omstandigheden. Indien de te waarden voorziening een groot aantal posten bevat, wordt de verplichting geschat door alle mogelijke resultaten af te wegen volgens de waarschijnlijkheid dat ze zich zullen voordoen. De naam voor deze statistische schattingsmethode is de verwachte waarde. De voorziening zal dan ook verschillend zijn afhankelijk van het feit of de waarschijnlijkheid van een verlies van een gegeven bedrag bijvoorbeeld 60 of 90 procent bedraagt. Als er een continue reeks is van mogelijke uitkomsten, en elke uitkomst even waarschijnlijk is, wordt de middelste uitkomst van de reeks gebruikt.’²¹⁶

4.2.6.4 Waardering bij unieke verplichtingen

IAS 37.40 gaat in op onzekerheid bij unieke verplichtingen zoals bij een juridisch geschil:

‘Indien een enkele verplichting wordt gewaardeerd, kan het afzonderlijke meest waarschijnlijke resultaat de beste schatting van de verplichting zijn. Zelfs in een dergelijk geval neemt de entiteit echter andere mogelijke uitkomsten in aanmerking. Indien andere mogelijke uitkomsten hetzij voor het merendeel hoger ofwel voor het merendeel lager liggen dan de meest waarschijnlijke uitkomst, zal de beste schatting een hoger of lager bedrag zijn (...).’²¹⁷

4.2.6.5 Enkele overige waarderingsvoorschriften

Bij het komen tot de beste schatting van een voorziening dient rekening te worden gehouden met de risico's en onzekerheden die onvermijdelijk samenhangen met talrijke gebeurtenissen en omstandigheden (IAS 37.42).

²¹⁵ IAS 37.38: ‘The estimates of outcome and financial effect are determined by the judgement of the management of the entity, supplemented by experience of similar transactions and, in some cases, reports from independent experts. The evidence considered includes any additional evidence provided by events after the reporting period.’

²¹⁶ IAS 37.39, ‘Uncertainties surrounding the amount to be recognised as a provision are dealt with by various means according to the circumstances. Where the provision being measured involves a large population of items, the obligation is estimated by weighting all possible outcomes by their associated probabilities. The name for this statistical method of estimation is ‘expected value’. The provision will therefore be different depending on whether the probability of a loss of a given amount is, for example, 60 per cent or 90 per cent. Where there is a continuous range of possible outcomes, and each point in that range is as likely as any other, the mid-point of the range is used.’

²¹⁷ IAS 37.40, ‘Where a single obligation is being measured, the individual most likely outcome may be the best estimate of the liability. However, even in such a case, the entity considers other possible outcomes. Where other possible outcomes are either mostly higher or mostly lower than the most likely outcome, the best estimate will be a higher or lower amount (...).’

Toekomstige gebeurtenissen die mogelijk invloed hebben op het bedrag dat vereist is om een verplichting af te wikkelen, dienen te worden weerspiegeld in het bedrag van een voorziening indien er voldoende objectieve bewijzen zijn dat zij zullen plaatsvinden (IAS 37.48).

Indien het effect van de tijdswaarde van geld materieel is, moet het bedrag van een voorziening de contante waarde zijn van de uitgaven die naar verwachting vereist zullen zijn om de verplichting af te wikkelen, aldus, tot slot, IAS 37.45.

4.2.6.6 Samenvatting waarderingsvoorschriften voorzieningen

De waarderingsvoorschriften van IAS 37 bieden verschillende keuzemogelijkheden. Uitgangspunt is de beste schatting van alinea 36. Onder omstandigheden is het mogelijk om bij een continue reeks van denkbare uitkomsten het gemiddelde daarvan te nemen, de verwachtingswaarde, of het minimum dan wel maximum bedrag uit de range, alinea 39. Bovendien zaait alinea 37 verwarring over de nadere invulling van het begrip 'de beste schatting'. Naar de letter lijkt in alinea 37 een keuze mogelijk tussen het bedrag dat nodig is om de verplichting op de balansdatum (zelf) af te wikkelen of het bedrag dat nodig is om de verplichting op dat moment aan een derde partij over te dragen. Die bedragen kunnen verschillen bijvoorbeeld omdat in het kader van een bedrijfsoverdracht of aandelentransactie de bedrijfsopvolger bereid is de verplichting deels voor eigen rekening te nemen.

4.2.7 Informatieverschaffing bij voorzieningen, IAS 37.84

Als een voorziening is getroffen, is volgens IAS 37.84 de volgende informatieverschaffing vereist in de toelichting:

- (a) de boekwaarde aan het begin en einde van de periode;
- (b) additionele voorzieningen die tijdens de periode worden gecreëerd, waaronder toenames van bestaande voorzieningen;
- (c) gebruikte bedragen (dat wil zeggen, gemaakt en ten laste van de voorziening gebracht) tijdens de periode;
- (d) niet-gebruikte bedragen die tijdens de periode worden teruggenomen; en
- (e) de toename tijdens de periode van het gediscoteerde bedrag dat resulteert uit het verstrijken van tijd en het gevolg van enige wijziging in de disconteringsvoet.²¹⁸

Deze informatie geeft aldus een sluitend overzicht van het verloop van de waarde van de voorziening in een boekjaar. Hiermee wordt inzicht gegeven in het verloop van de voorzieningen waarbij in verband met het subjectieve karakter van

²¹⁸ IAS 37.84, 'For each class of provision, an entity shall disclose:

- (a) the carrying amount at the beginning and end of the period;
- (b) additional provisions made in the period, including increases to existing provisions;
- (c) amounts used (ie incurred and charged against the provision) during the period;
- (d) unused amounts reversed during the period; and
- (e) the increase during the period in the discounted amount arising from the passage of time and the effect of any change in the discount rate.'

voorzieningen vooral de toevoegingen en onttrekkingen aan de voorziening aandacht vragen.

Bovendien moet volgens IAS 37.85 per categorie voorziening de volgende aanvullende informatie worden gegeven:

- (a) een korte beschrijving van de aard van de verplichting en het verwachte tijdstip waarop enige resulterende uitstroom van economische voordelen zal plaatsvinden;
- (b) een indicatie van de onzekerheden over het bedrag of tijdstip van dergelijke uitstromen. Indien dit nodig is om voldoende informatie te verschaffen, moet een entiteit de belangrijkste gedane veronderstellingen over toekomstige gebeurtenissen vermelden, zoals beschreven in alinea 48; en
- (c) het bedrag van enige verwachte vergoedingen, met vermelding van het bedrag van enig actief dat voor die verwachte vergoeding is opgenomen.²¹⁹

Voor voorzieningen die specifiek zijn opgenomen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen leid ik uit IAS 37.84 en 37.85 de volgende vereiste informatie-elementen af:

1. de aard van geschil dient te worden vermeld, IAS 37.85a (aard geschil);
2. de financiële risico's dienen te worden gekwantificeerd, IAS 37.84a (kwantificering);
3. er dient een sluitend overzicht te worden gegeven van de vermogensmutaties volgens de voorschriften van IAS 37.84 (mutatieoverzicht);
4. het juridische verloop dient te worden gevolgd met daarbij aandacht voor het verwachte tijdstip van uitstroom van economische voordelen IAS 37.85a, een indicatie van de onzekerheden over het bedrag of tijdstip van een uitstroom van economische voordelen IAS 37.85b en de vraag of vergoedingen zijn te verwachten zoals verzekeringsuitkeringen IAS 37.85c (juridisch gevolgd).

4.2.8 Informatieverschaffing bij voorwaardelijke verplichtingen, IAS 37.86

In paragraaf 4.2.3 is beschreven dat geen opname in de balans mag plaatsvinden als niet is voldaan aan de voorwaarden van IAS 37.14 voor de vorming van een voorziening. IAS 37.28 bepaalt in dat geval dat een voorwaardelijke verplichting wordt vermeld zoals vereist door alinea 86, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen zeer onwaarschijnlijk is. De vermelding vindt dan plaats in de toelichting als niet in de balans opgenomen verplichtingen.

IAS 37.86 bepaalt het volgende:

‘Tenzij de mogelijkheid van enige uitstroom bij de afwikkeling zeer onwaarschijnlijk is, moet een entiteit voor elke categorie van voorwaardelijke verplichtingen aan het eind

²¹⁹ IAS 37.85, ‘An entity shall disclose the following for each class of provision:

(a) a brief description of the nature of the obligation and the expected timing of any resulting outflows of economic benefits;
(b) an indication of the uncertainties about the amount or timing of those outflows. Where necessary to provide adequate information, an entity shall disclose the major assumptions made concerning future events, as addressed in paragraph 48; and
(c) the amount of any expected reimbursement, stating the amount of any asset that has been recognised for that expected reimbursement.’

van de verslagperiode een korte beschrijving geven van de aard van de voorwaardelijke verplichting en, indien dit praktisch haalbaar is:

- (a) een schatting van de financiële gevolgen, gewaardeerd in overeenstemming met alinea's 36 tot en met 52;
- (b) een indicatie van de onzekerheden die betrekking hebben op het bedrag van of op het tijdstip waarop enige uitstroom zal plaatsvinden; en
- (c) de mogelijkheid van eventuele vergoedingen.²²⁰

Een uitzondering is beschreven in IAS 37.91:

'Indien enige informatie die door alinea 86 en 89 is vereist, niet wordt opgenomen omdat dit praktisch niet haalbaar is, moet dit feit worden vermeld.'²²¹

Voor (dreigende) juridische geschillen is tot slot van belang IAS 37.92:

'In extreem zeldzame gevallen kan verwacht worden dat de vermelding van sommige of alle informatie die door alinea's 84 tot en met 89 wordt vereist de positie van de entiteit ernstig schaadt in een geschil met andere partijen over het onderwerp van de voorziening, de voorwaardelijke verplichting of het voorwaardelijk actief. In dergelijke gevallen hoeft een entiteit de informatie niet te vermelden. Wel vermeldt ze de algemene aard van het geschil, samen met het feit dat en de reden waarom de informatie niet is vermeld.'²²²

Het is van belang uit IAS 37.84 tot en met IAS 37.86 zoveel mogelijk dezelfde informatie-elementen af te leiden als in de toelichting bij de voorziening is vereist. Als de voorziening en de voorwaardelijke verplichting uit dezelfde omstandigheden ontstaan dient namelijk de informatie die vereist is krachtens IAS 37.84 tot en met IAS 37.86 zodanig te worden vermeld dat het verband tussen de voorziening en de voorwaardelijke verplichting wordt aangetoond, IAS 37.88:

'Indien een voorziening en een voorwaardelijke verplichting uit dezelfde omstandigheden ontstaan, vermeldt een entiteit de informatie die vereist is krachtens alinea's 84 tot en met 86 op een manier waardoor het verband tussen de voorziening en de voorwaardelijke verplichting wordt aangetoond.'²²³

Alle vier hiervoor vermelde informatie-elementen bij de voorziening kunnen ook bij de voorwaardelijke verplichtingen worden gehanteerd behalve het vereiste van een sluitend mutatieoverzicht. In plaats daarvan wordt bij de voorwaardelijke verplichtingen als vierde informatie-element opgenomen dat inzicht moet worden gegeven in financiële veranderingen van de risico's vergeleken met vorige jaren.

²²⁰ IAS 37.86, 'Unless the possibility of any outflow in settlement is remote, an entity shall disclose for each class of contingent liability at the end of the reporting period a brief description of the nature of the contingent liability and, where practicable:

(a) an estimate of its financial effect, measured under paragraphs 36–52;
(b) an indication of the uncertainties relating to the amount or timing of any outflow; and
(c) the possibility of any reimbursement.'

²²¹ IAS 37.91, 'Where any of the information required by paragraphs 86 and 89 is not disclosed because it is not practicable to do so, that fact shall be stated.'

²²² IAS 37.92, 'In extremely rare cases, disclosure of some or all of the information required by paragraphs 84–89 can be expected to prejudice seriously the position of the entity in a dispute with other parties on the subject matter of the provision, contingent liability or contingent asset. In such cases, an entity need not disclose the information, but shall disclose the general nature of the dispute, together with the fact that, and reason why, the information has not been disclosed.'

²²³ IAS 37.88, 'Where a provision and a contingent liability arise from the same set of circumstances, an entity makes the disclosures required by paragraphs 84–86 in a way that shows the link between the provision and the contingent liability.'

Geconcludeerd wordt dat IAS 37 in de alinea's 84 tot en met 92 gedetailleerde voorschriften geeft waaraan de informatie bij voorzieningen en voorwaardelijke verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen moet voldoen. In hoofdstuk 7 wordt aan de hand van jaarrekeningenonderzoek onderzocht in hoeverre in de praktijk van de verslaglegging aan de vier hiervoor genoemde informatie-elementen wordt voldaan. Daar wordt ook antwoord gegeven op de vraag wanneer van een extreem zeldzaam geval kan worden gesproken in de zin van IAS 37.92. Voorstelbaar is dat ondernemingen die zijn verwikkeld in een juridisch geschil, om procestechnische overwegingen niet teveel informatie willen verschaffen.

In het vervolg van hoofdstuk 4 wordt ingegaan op de voorstellen tot aanpassing van IAS 37. De voorstellen zijn geen geldend recht maar vormen wel een interessant voorwerp van onderzoek, waarbij vooral de discussies in het besluitvormingsproces rond verwerking van onzekerheden in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen wordt beschreven.

4.3 Exposure Draft 2005 en 2010 en Working Draft IFRS

4.3.1 Inleiding

In de verslagleggingspraktijk blijkt het omgaan met onzekere verplichtingen ook onder IAS 37 een ingewikkelde materie te zijn. Ik doel daarbij op verplichtingen waarvan het bestaan op zich onzeker is, *contingencies*²²⁴, en op voorwaardelijke verplichtingen die afhankelijk zijn van het zich voordoen van bepaalde gebeurtenissen waarvan de voorwaarde afhankelijk is. De IASB heeft geconstateerd dat de voorschriften over de verwerking van voorzieningen en de waardering daarvan in de praktijk voor verschillende uitleg vatbaar blijken te zijn.

In Exposure Draft 2005 (hierna ED 2005) heeft de IASB voorstellen gedaan tot verduidelijking en nadere toelichting van de voorschriften in IAS 37 met als doel de verslaggeving rond voorwaardelijke verplichtingen te uniformeren met de voorschriften van de FASB. Begin 2010 zijn deze voorstellen opgenomen in een Working Draft voor een nieuwe IFRS.

De herziening van IAS 37 is oorspronkelijk ook opgezet als onderdeel van het zogenaamde convergentieproject,²²⁵ bedoeld om meer uniformiteit te creëren tussen IAS en US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP).²²⁶ Bovendien wil de IASB met het herzieningsvoorstel van ED 2005 beter aansluiten bij de reeds doorgevoerde wijzigingen rond de verwerking van voorwaardelijke verplichtingen in IFRS 3, de standaard over de verwerking van Business combinations.

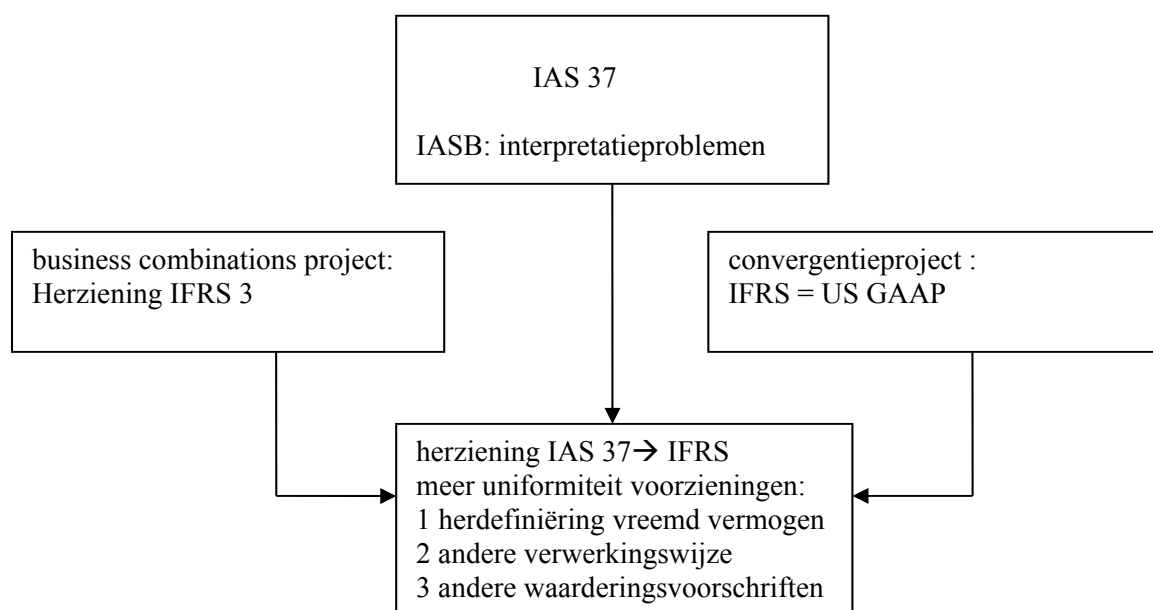
²²⁴ Hierbij doel ik op het begrip *contingency* zoals dat bekend is in FAS No. 5 en de accountingsliteratuur in de VS. Dit is een beperkter begrip dan het in IAS 37.10 gedefinieerde begrip *contingent liability* dat ook verplichtingen bevat met een onzekere omvang en/of onzeker tijdstip.

²²⁵ Memorandum of Understanding, "The Norwalk Agreement": At their joint meeting in Norwalk, Connecticut, USA on September 18, 2002, the Financial Accounting Standards Board (FASB) and the International Accounting Standards Board (IASB) each acknowledged their commitment to the development of high-quality, compatible accounting standards that could be used for both domestic and cross-border financial reporting. At that meeting, both the FASB and IASB pledged to use their best efforts to (a) make their existing financial reporting standards fully compatible as soon as is practicable and (b) to coordinate their future work programs to ensure that once achieved, compatibility is maintained. To achieve compatibility, the FASB and IASB (together, the "Boards") agree, as a matter of high priority, to:

- a) undertake a short-term project aimed at removing a variety of individual differences between U.S. GAAP and International Financial Reporting Standards (IFRSs, which include International Accounting Standards, IASs);
- b) remove other differences between IFRSs and U.S. GAAP that will remain at January 1, 2005, through coordination of their future work programs; that is, through the mutual undertaking of discrete, substantial projects which both Boards would address concurrently;
- c) continue progress on the joint projects that they are currently undertaking; and,
- d) encourage their respective interpretative bodies to coordinate their activities.

²²⁶ In de beginfase trok de FASB zich terug uit dit onderdeel van het convergentietraject. Uitgerekend over de verwerking van voorwaardelijke verplichtingen kon geen overeenstemming worden bereikt. De IASB stelt fundamentele veranderingen voor die niet goed aansluiten bij de US GAAP regels rond de verwerking van voorwaardelijke verplichtingen, SFAS No.5. Ook wat betreft de informatieverplichting gaat de FASB een eigen weg. In 2008 is een Exposure Draft ingediend over 'Disclosure of certain Loss Contingencies.' Omdat ik mij beperk tot de invloed op het Nederlandse jaarrekeningenrecht is deze ontwikkeling in dit proefschrift verder niet behandeld.

Schema 4.3.1: Doelstellingen herzieningsvoorstellen IAS 37



In deze paragraaf worden de belangrijkste herzieningsvoorstellen van IAS 37 besproken. Bij de behandeling van de wijzigingen wordt dezelfde indeling gevolgd als in paragraaf 4.2:

1. herdefiniëring van (onzekere) verplichtingen, waarbij de definitie van voorzieningen (*provisions*) en voorwaardelijke verplichtingen (*contingent liabilities*) vervallen en nieuwe begrippen worden geïntroduceerd, zie hierna paragraaf 4.3.2;
2. nieuwe verwerkingsregels voor onzekere verplichtingen waarbij de waarschijnlijkheidstoets vervalt en bij de beantwoording van de vraag wanneer een verplichting in de balans moet worden opgenomen, de nadruk komt te liggen bij de definitie van verplichtingen, zie hierna paragraaf 4.3.3;
3. nieuwe waarderingsregels voor de in de balans op te nemen verplichtingen, zie hierna paragraaf 4.3.4;
4. informatievoorschriften, zie hierna paragraaf 4.3.5.

Naar aanleiding van de commentaren²²⁷ op ED 2005 heeft de IASB uitgebreid gediscussieerd over de voorstellen, mede aan de hand van notities van de staf van de IASB. In deze paragraaf wordt het besluitvormingsproces rond de herziening van IAS 37 beschreven. Er wordt aandacht besteed aan enkele belangrijke commentaren waarbij ik mij, voor de invloed op het Nederlandse jaarrekeningenrecht, beperk tot de voor Nederland belangrijkste Standaardsetters in de EU.²²⁸ Vervolgens wordt verslag gedaan van de reacties op de commentaren door de Board van de IASB en de adviezen door de staf van de IASB. Daarbij wordt in het bijzonder aandacht besteed aan de verwerking van risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen volgens de voorgestelde IFRS.

²²⁷ De commentaren zijn van grote accountantskantoren, de gebruikers en nationale standardsetters.

²²⁸ Onderzocht zijn de bijdragen van de EFRAG, de RJ, Accounting Standards Board (hierna ASB), Conseil National de la Comptabilité (hierna CNC) en het Deutsches Rechnungslegungs Standards, de German Accounting Standards Committee e.V.

4.3.2 Herdefiniëring van vreemd vermogen

4.3.2.1 Inleiding

Volgens de voorstellen van ED 2005 worden onzekere situaties zoveel mogelijk onder het begrip *liabilities* gebracht.²²⁹ Voorgesteld wordt de begrippen voorzieningen (*provisions*) en voorwaardelijke verplichtingen (*contingent liabilities*) uit IAS 37 niet meer te gebruiken.

De voorgestelde definitie van een *liability* is als volgt:

'A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.'²³⁰

Deze definitie is gelijk aan de in het Framework gehanteerde definitie van een verplichting.²³¹ De aansluiting bij het Framework heeft volgens de IASB belangrijke gevolgen voor feitelijke situaties die voorheen onder het begrip voorzieningen werden gebracht:

'According to the Framework, only present obligations are liabilities. Therefore it is misleading to describe possible obligations as liabilities'.²³²

Het begrip *liability* wordt volgens de voorstellen verruimd ten opzichte van IAS 37. Situaties waarin de omvang en/of het tijdstip van verplichtingen onzeker zijn, worden volgens ED 2005 onder de definitie van *liabilities* gebracht. In het voorstel wordt expliciet onderscheid gemaakt tussen voorwaardelijke verplichtingen (*conditional obligations*) en onvoorwaardelijke verplichtingen²³³ (*unconditional obligations*).²³⁴ Bij onvoorwaardelijke verplichtingen wordt de verplichting door enkel het verloop van tijd opeisbaar. Bij voorwaardelijke verplichtingen is de opeisbaarheid mede afhankelijk van het zich al dan niet voordoen van een onzekere gebeurtenis. Volgens deze voorstellen worden voortaan alle onvoorwaardelijke verplichtingen onder de *liabilities* opgenomen, hoe onzeker deze verplichtingen op zich zelf ook zijn. De onzekerheid moet vervolgens tot uitdrukking komen in de waardering van de verplichting, zie hierna in paragraaf 4.3.4, voor de voorstellen met betrekking tot de waardering van *liabilities*.

Daarnaast is opvallend dat volgens de voorstellen van ED 2005 het begrip *liability* ook wordt uitgebreid met een zogenaamde *stand ready obligation*.²³⁵ Van een *stand ready obligation* is sprake als voorwaardelijke verplichtingen feitelijk kunnen worden gekoppeld aan een daarmee samenhangende onvoorwaardelijke verplichting. Indien

²²⁹ De IASB beoogt aan te sluiten bij het vernieuwde begrippenapparaat in IAS 3.

²³⁰ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 10.

²³¹ IASB, Framework, alinea 49b.

²³² IASB Round table discussions, alinea 32.

²³³ In IAS 37 is de onvoorwaardelijke verplichting niet expliciet onderscheiden, hoewel naar mijn mening wel impliciet aanwezig als tegenpool van de voorwaardelijke verplichting.

²³⁴ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 22.

²³⁵ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 24:

'Liabilities for which the amount that will be required in settlement is contingent on the occurrence or non-occurrence of a future event are sometimes referred to as "stand ready" obligations. This is because the entity has an unconditional obligation to stand ready to fulfil the conditional obligation if the uncertain future event occurs (or fails to occur). The liability is the unconditional obligation to provide a service, which results in an outflow of economic benefits.'

die koppeling mogelijk is, wordt vervolgens de gehele (on)voorwaardelijke verplichting als een in de balans te verwerken *liability* behandeld. Het begrip *stand ready obligation* is afkomstig uit US GAAP en wordt daar gebruikt bij de verwerking en toelichting in de jaarrekening in verband met garanties.²³⁶

Ter toelichting behandelt de IASB twee voorbeelden van een *stand ready obligation*. Het eerste voorbeeld is dat van een garantieverlening. Indien garantie is gegeven op een product is er sprake van een voorwaardelijke verplichting. Repareren of vervangen van het product is vereist indien het product gebreken vertoont. Tegelijkertijd is er de onvoorwaardelijke verplichting om garant te staan. Dat is te zien als een zelfstandige service. In de jaarrekening moet een *liability* worden opgenomen waarbij de onzekerheid over het bedrag dat nodig is om het product te herstellen of te vervangen in de waardering van de *liability* wordt meegenomen.²³⁷

Het tweede voorbeeld dat wordt behandeld is dat van een *lawsuit*.²³⁸ De IASB geeft tijdens de beraadslagingen over de voorstellen van ED 2005 een voorbeeld van een exploitant van een restaurant waartegen een rechtszaak is ingesteld. Hij zou de dood van enkele gasten op zijn geweten hebben door voedselvergiftiging. Volgens de advocaat van de restaurantexploitant is het onwaarschijnlijk dat de exploitant wordt veroordeeld. Onder IAS 37 is hier sprake van een *contingent liability*. Volgens de voorstellen van ED 2005 is de kans dat de rechter tot veroordeling komt, onder IAS 37 de voorwaarde voor het intreden van een bestaande verplichting, niet relevant. Er is sprake van een *liability* omdat zeker is, dat als de rechter vonnis wijst, dit vonnis moet worden uitgevoerd. In zoverre is sprake van een onvoorwaardelijke verplichting. Dit voorbeeld is echter omstreden zoals zal blijken uit de analyse van dit voorbeeld in paragraaf 4.3.2.5 dat volgt na de analyse van de herdefiniëring in paragraaf 4.3.2.4.

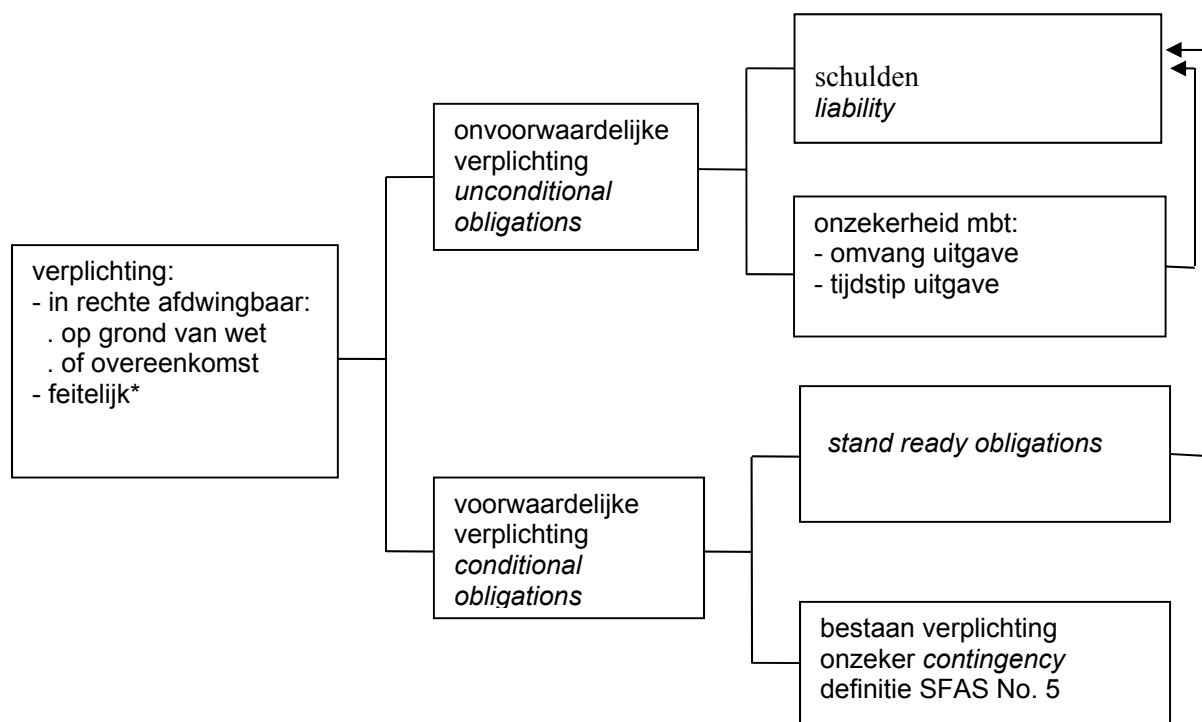
De voorgestelde herdefiniëring wordt hierna in een schema weergegeven. De verschillen ten opzichte van IAS 37 worden in de rechterkant van het schema met pijlen aangegeven. De blokken van waaruit de pijlen vertrekken worden opgeheven onder de voorstellen van ED 2005.

²³⁶ FASB Interpretation No 45, an interpretation of SFAS 5: Accounting for Contingencies. Het begrip "stand ready" obligation is van oorsprong afkomstig uit de accounting literatuur in de Verenigde Staten, IASB, Observer Notes, september 2010, paper 7B, alinea 9 en 13b.

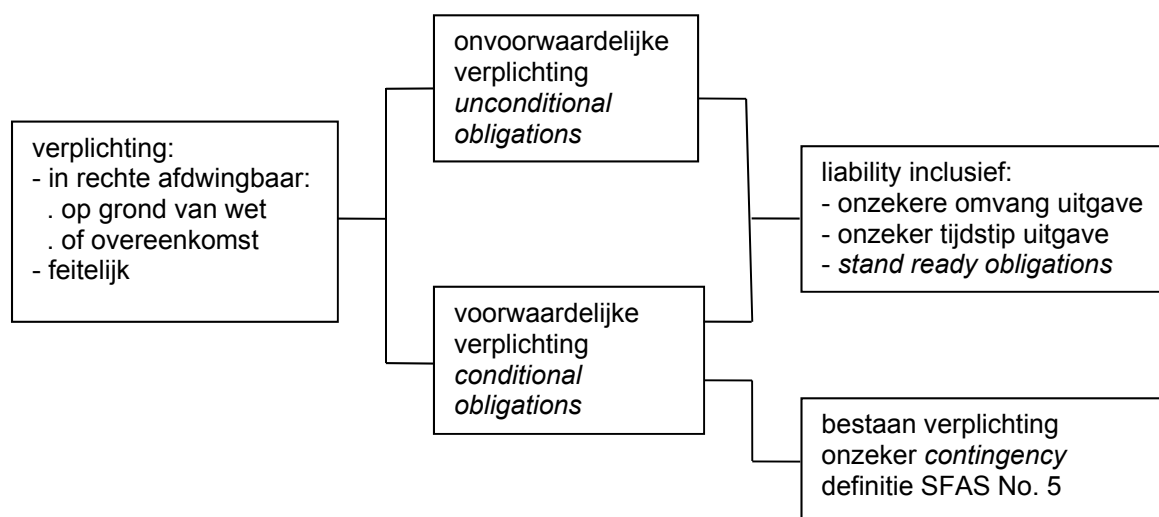
²³⁷ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 25.

²³⁸ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 26.

Schema 4.3.2.1a: Voorgestelde wijzigingen in definities



Schema 4.3.2.1b: Definities volgens ED 2005



Uit bovenstaand schema blijkt dat zowel onvoorwaardelijke verplichtingen die onzeker zijn met betrekking tot omvang en/of tijdstip van uitgave als voorwaardelijke verplichtingen die feitelijk kunnen worden gekoppeld aan onvoorwaardelijke verplichtingen (*stand ready obligations*), volgens het voorstel zijn overgegaan naar het begrip *liability*. Het begrip *liability* is dus verruimd.

4.3.2.2. Commentaren herdefiniëring Exposure Draft

De introductie van het begrip *stand ready obligation* is omstreden. De RJ spreekt over een gekunsteld begrip, dat niet aansluit op het juridisch begrippenapparaat.²³⁹ In enkele commentaren van Europese Standaardsetters wordt erop gewezen dat de nieuwe terminologie voor passiefposten in strijd is met de definitie van een *liability* in het Framework.²⁴⁰ Er wordt de IASB verweten hierbij vooruit te lopen op veranderingen die een meer diepgaande studie vergen.²⁴¹ Meer in het algemeen wijzen de commentaren op het gevaar dat er onder de nieuwe IFRS een ruimer begrip verplichtingen ontstaat dan onder IAS 37 wordt gehanteerd.²⁴² Op het voorstel van de IASB om het begrip *provision* niet te definiëren wordt in de commentaren verdeeld gereageerd. Ook voorstanders van het niet definiëren van het begrip *provision* wijzen erop dat deze term in de verslagleggingspraktijk naar verwachting gebruikt blijft worden.²⁴³ De afschaffing van het begrip *contingent liability* wordt door een belangrijke minderheid²⁴⁴ van de commentaren afgewezen. De belangrijkste argumenten zijn dat het begrip *contingent liability* in de praktijk goed wordt begrepen en toegepast. Bovendien vervult het begrip een belangrijke rol bij de vraag of in de toelichting informatie moet worden verstrekt in het geval van verplichtingen die op zichzelf onzeker zijn.

4.3.2.3 Reactie op de commentaren bij de herdefiniëring

In een reactie op de commentaren blijft de IASB vasthouden aan de term *stand ready obligation* en aan het niet meer opnemen van de begrippen *provision* en *contingent liability*. De IASB erkent dat niet alle feitelijke situaties die volgens IAS 37 in de balans moeten worden verwerkt of tot informatieverstreking moeten leiden onder het nieuw gedefinieerde begrip *liability* vallen. Volgens de IASB betreft het algemene bedrijfsrisico's waar in de jaarrekening geen verplichting voor mag worden opgenomen en waarover ook geen informatie hoeft te worden verstrekt.²⁴⁵

4.3.2.4 Analyse van de voorgestelde herdefiniëring

De meest omstreden veranderingen betreffen situaties die onder IAS 37 als een *contingent liability* worden behandeld:

- '(a) een mogelijke verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden en waarvan het bestaan alleen wordt bevestigd door het al

²³⁹ DASB (2005), Comment on ED of Proposed Amendments to IAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, blz. 3.

²⁴⁰ Bijvoorbeeld het Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee: '(...) we are concerned that the ED proposes recognising a liability for certain legal stand ready obligations that in our opinion do not (yet) meet all the Framework criteria of a liability.

²⁴¹ Bijvoorbeeld in de commentaren van de ASB en de EFRAG.

²⁴² Observer Notes, mei 2006, notitie 10D, alinea 3.

²⁴³ De accountantsorganisaties RJ/EFRAG zijn voorstander van het niet definiëren van de term "provision". Volgens accountantskantoor KPMG betekent dit echter het loslaten van 'a well-understood position on accounting for provisions.'

²⁴⁴ Observer Notes, 18 juli 2006, notitie 4A, alinea 2.

²⁴⁵ Observer Notes, 18 juli 2006, notitie 4A, alinea 11.

- dan niet plaatsvinden van een of meer onzekere gebeurtenissen waarover de onderneming niet de volledige controle heeft; of
- (b) een bestaande verplichting die voortvloeit uit gebeurtenissen in het verleden, maar die niet wordt opgenomen omdat:
- (i) het niet waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, of
 - (ii) het bedrag van de verplichting niet met voldoende betrouwbaarheid kan worden bepaald.'

In ED 2005 wordt voorgesteld het begrip *contingent liability* niet te definiëren. Vanuit theoretisch gezichtspunt is daar veel voor te zeggen. De feitelijke gevallen die worden beschreven onder letter b van de definitie vormen immers wel degelijk een verplichting. Het is echter een verplichting die met onzekerheid is omkleed. Deze gevallen horen strikt genomen niet thuis onder de *contingent liabilities*. De verklaring waarom categorie b onder IAS 37 dan toch is opgenomen onder de *contingent liabilities* is praktisch van aard. Voor alle in IAS 37 gedefinieerde *contingent liabilities* geldt de verplichting deze toe te lichten als niet in de balans opgenomen verplichtingen.

In de voorstellen van ED 2005 worden de onzekere verplichtingen van categorie b uit de definitie van *contingent liability* gebracht onder de verruimde definitie van *liabilities*. Het betreft situaties waarin het niet waarschijnlijk is dat een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen, of waar het bedrag van de verplichting niet met voldoende betrouwbaarheid kan worden bepaald.

Daarnaast creëert de IASB voor enkele *contingent liabilities* van IAS 37 het nieuwe begrip *stand ready obligation*. Een voorbeeld hiervan is een garantieverplichting. De IASB stelt dat van onzekerheid bij garantieverlening geen sprake is. Er is een zekere verplichting die bestaat uit het verlenen van een dienst om gedurende een bepaalde periode garant te staan. Daarnaast onderkent de ED een *stand ready obligation* in het geval van tegen een entiteit lopende rechtsgedingen. Dit voorstel is omstreden omdat het niet aansluit bij het juridische begrippenapparaat.

Waar de voorgestelde definities van ED 2005 niet in voorzien, zijn situaties waarbij het op zichzelf onzeker is of er van een (on)voorwaardelijke verplichting sprake is. Denk hierbij aan dreigende rechtsgedingen. Dit zijn situaties die in IAS 37 onder categorie a vallen van de *contingent liabilities*. Bij de herdefiniëring van verplichtingen is de IASB ervan uitgegaan dat sprake is van een verplichting die in de balans moet worden verwerkt óf dat sprake is van algemene bedrijfsrisico's die niet behoren te worden verwerkt en die ook niet behoeven te worden toegelicht. Daarmee zijn de situaties waar het op zichzelf onzeker is of er van een (on)voorwaardelijke verplichting sprake is, als overbodig weggedefinieerd. Naar mijn mening is het aan te bevelen hier het begrip *contingent liability* te blijven gebruiken. Voor de informatieplicht met betrekking tot niet in de balans verwerkte verplichtingen kan dan worden aangesloten bij het verengde begrip *contingent liability*, in lijn met de definities zoals we die kennen in US GAAP.

De problemen rond de herdefiniëring doen zich scherp voelen bij de vraag hoe moet worden omgegaan met (dreigende) geschillen. De IASB heeft daarbij voor verwarring gezorgd door in het denkproces over ED 2005 van mening te veranderen over het

antwoord op de vraag hoe een voorbeeld van een (dreigend) geschil zou moeten worden opgelost onder de nieuwe voorstellen. De zogenaamde Hamburger case wordt in de volgende paragraaf geanalyseerd.

4.3.2.5 Analyse van de Hamburger case

De onduidelijkheid die wordt opgeroepen door de nieuwe definities laat zich illustreren aan de hand van dreigende juridische geschillen. Een voorbeeld waarin het voorstel niet voorziet is de verwerking in de balans van een situatie bij een dreigende of bestaande schadeclaim die is ingediend op grond van onrechtmatige daad of een overtreding van wet- of regelgeving.

In de fase waarin een rechter op enig moment een uitspraak heeft gedaan of partijen een schikking hebben getroffen, is er sprake van een verplichting. Lastig te duiden blijkt de situatie na een bestreden uitspraak. Dan is er volgens de voorstellen toch een verplichting, maar nu op grond van een zogenaamde *stand ready obligation*. Ik sluit mij aan bij die commentaren die erop wijzen dat hier sprake is van een ingewikkelde en gekunstelde redenering die juridische gezien niet nodig is en haar doel voorbij schiet. De verwerking van verplichtingen in de balans lijkt zich op deze manier uit te breiden tot hoogst onzekere claims waar op een of andere wijze een onvoorwaardelijke verplichting mee samenhangt. Volgens de voorstellen van de IASB komt de onzekerheid dan bij de nieuwe waarderingsvoorschriften van de verplichting tot uitdrukking. Ook deze voorstellen zijn echter omstreden, zie hierna in paragraaf 4.3.4. De ontstane onduidelijkheid met betrekking tot de *stand ready obligations* kan niet beter worden aangetoond dan door het voorbeeld dat door de IASB zelf is gegeven.

In de Hamburger case, is de exploitant van een restaurant die etenswaren heeft geleverd ten behoeve van een huwelijksdiner aansprakelijk gesteld. Na het huwelijk zijn tien personen overleden, mogelijk ten gevolge van voedselvergiftiging. De advocaat van de onderneming schat de kans dat zijn cliënt wordt veroordeeld als onwaarschijnlijk. In eerste instantie meent de IASB dat een verplichting in de balans dient te worden opgenomen voor deze claim. Ook al schat de juridische deskundige de kans van slagen van de claim in als onwaarschijnlijk, het enkel starten van de procedure is genoeg reden voor de verwerking van een verplichting. In de redenering van de IASB is de onderneming verplicht “to stand ready to perform as the court directs”. Later in het besluitvormingsproces over ED 2005 verandert de IASB van mening en is er in deze casus, met enkel een juridische claim, nog geen sprake van een *liability* en dient geen verplichting te worden opgenomen.²⁴⁶

²⁴⁶ Verslag van de Board van juni 2006, www.iasplus.com/agenda/converge-ias37.

4.3.3 Voorgestelde verwerkingwijze van verplichtingen in de balans

4.3.3.1 Inleiding

Onder IAS 37 is de praktijk ontstaan waarbij de vraag of een voorziening vereist is, wordt beoordeeld aan de hand van de kans dat een verplichting tot uitgaven gaat leiden. Indien deze kans waarschijnlijk is, *probable* oftewel *more likely than not*, dient een voorziening te worden gevormd. Hiervan is sprake indien de kans groter is dan 50%. De vraag of een stroom van uitgaven waarschijnlijk is, vormt een eerste drempel die moet worden overschreden voordat een voorziening moet worden gevormd. Dit waarschijnlijkheidscriterium (*probability of outflows*) wordt in ED 2005 losgelaten.²⁴⁷ De kans op uitgaven wordt meegenomen bij de waardering van de onzekere verplichting en is niet meer van belang voor de daaraan voorafgaande vraag of een verplichting dient te worden verwerkt.

Het in ED 2005 voorgestelde regime voor verwerking in de balans luidt als volgt:

‘An entity shall recognise a liability when:

- a) the definition of a liability has been satisfied, and
- b) the liability can be measured reliably.’²⁴⁸

Opvallend is dat de onderbouwing van dit voorstel tijdens de beraadslagingen door de IASB in het voorjaar van 2006 is veranderd zoals hierna zal blijken in paragraaf 4.3.3.2 en dat de Board nog twee subprincipes heeft toegevoegd:

- ‘c) liabilities arise only from unconditional (non-contingent) obligations;
- d) any obligation that incorporates an unconditional obligation satisfies the probability criterion in the Framework.’

Volgens het nieuwe verwerkingscriterium moeten verplichtingen worden verwerkt indien:

1. gezien de feitelijke constellatie sprake is van een *liability*, met inbegrip van de zogenaamde *stand ready obligations*;
2. de uitstroom van middelen betrouwbaar kan worden geschat.

Een afzonderlijke waarschijnlijkheidstoets is volgens de IASB overbodig, omdat een onvoorwaardelijke verplichting altijd wel enige uitstroom van middelen met zich mee brengt.²⁴⁹ Daarmee is voldaan aan de definitie van een *liability* en dient een verplichting te worden opgenomen:

‘(...) in practice the criterion would have no effect in determining whether a liability should be recognised, because in all cases in which an unconditional obligation exists the criterion would be satisfied.’²⁵⁰

4.3.3.2 Commentaren op de voorgestelde verwerkingwijze

Volgens de RJ en het CNC is het schrappen van de waarschijnlijkheidstoets in strijd met het Framework, waarbij met name wordt bedoeld op alinea 49b.²⁵¹

²⁴⁷ Krol (2006), blz. 349.

²⁴⁸ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, alinea 11.

²⁴⁹ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, Basis for Conclusions 46.

²⁵⁰ ED IAS 37, Provisions, contingent liabilities and contingent assets, 2005, Basis for Conclusions 47.

Fundamentele herziening van het Framework is op zijn plaats alvorens IAS 37 aan te passen. Daarnaast wordt erop gewezen dat de waarschijnlijkheidstoets in de praktijk van de verslaglegging niet overbodig is en daarom niet moet worden afgeschaft. De waarschijnlijkheidstoets geeft een goed richtsnoer bij de vraag hoe in de jaarrekening moet worden omgegaan met onzekere verplichtingen.²⁵²

Indien een gebeurtenis onzeker is, wordt volgens IAS 37 onderzocht of het meer waarschijnlijk is dan niet dat op de balansdatum een bestaande verplichting bestaat.²⁵³ Zo ja, dan is sprake van een verplichting die dient te worden verwerkt in de balans. Zo nee, dan dient geen verplichting te worden verwerkt in de balans. In dat geval is sprake van een voorwaardelijke verplichting die nader toegelicht moet worden.

4.3.3.3. Reactie van de IASB op de commentaren rond de voorgestelde verwerkingwijze

In bijeenkomsten in het voorjaar van 2006 is in de Board uitgebreid gediscussieerd over het laten vervallen van de waarschijnlijkheidstoets. De discussie is gevoerd aan de hand van enkele notities die door de staf van de IASB zijn voorbereid. Zoals hierna wordt besproken, hebben de discussies in november 2010 geleid tot het bijstellen van de onderbouwing van de herzieningsvoorstellen.

4.3.3.3.1 Reactie op de strijdigheid met het Framework

In mei 2006 is aan de hand van Notitie 10B ingegaan op de vermeende strijdigheid van de ED 2005 met de definitie van een *liability* in alinea 49(b) van het Framework. Cruciaal is de betekenis van de woorden “expected to” in de definitie van een *liability* in het Framework:

‘A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits.’

De staf van de IASB wijst erop dat voor een goed begrip van de definities en de verwerkingseisen twee soorten onzekerheid moeten worden onderscheiden:²⁵⁴

- 1) ‘Uncertainty about the outflow of resources embodying economic benefits associated with a present obligation.’

Dat is de onzekerheid uit alinea 14b van IAS 37 over de vraag of daadwerkelijk een uitstroom van middelen nodig zal zijn en/of van welke omvang.²⁵⁵

- 2) ‘Uncertainty about the existence of a present obligation.’

²⁵¹ Richtlijn 930.49(b) luidt: ‘Vreemd vermogen betreft bestaande verplichtingen van de onderneming die voortkomen uit gebeurtenissen in het verleden, waarvan de afwikkeling naar verwachting resulteert in een uitstroom uit de onderneming van middelen die economische voordelen in zich bergen.’

²⁵² Onder andere de commentaren van de EFRAG, de RJ en de ASB.

²⁵³ IAS 37.15.

²⁵⁴ Observer Notes, mei 2006, notitie 10A, alinea 6.

²⁵⁵ Observer Notes, mei 2006, notitie 10B.

Dat is de onzekerheid uit alinea 15 van de huidige IAS 37 over de vraag óf een verplichting bestaat.²⁵⁶

De staf geeft vervolgens een uitgebreide analyse van de definitie van een liability:

‘Staff believe that the phrase “*expected to*” has more than one definition:

The issue arises as *expected to* is often used in common English to mean more likely than not, or probable. If an outcome is less certain, the word *possible* is often used. However, staff believe that the phrase ‘*expected to*’ in the framework is not intended to imply a particular degree of certainty. Instead they believe it is being used to indicate some potential outflow is necessary in order to meet the definition of a liability.’

In de discussie die volgt, geeft de Board aan te beseffen:

‘that there is widespread confusion about the term, and there was comment that the phrase was being used here in more of a statistical context (where the probability of an outcome is assessed by adding together all possible outcomes multiplied by their associated probabilities of occurring). It was also mentioned that the history of the phrase being used by the FASB was to avoid the assumption that there must be virtual certainty before a liability exists. The Board generally agreed with the staff conclusion that:

- *expected to* is not intended to imply that there must be a particular degree of certainty that an outflow of benefits will occur before an item meets the framework definition; and
- the Board’s interpretation of “*expected to*” in the IASB’s definition of a liability does not increase divergence with US GAAP.²⁵⁷

Volgens de staf lijkt het erop dat veel commentaren in feite hebben gedoeld op het vervallen van alinea 15.²⁵⁸

‘In rare cases it is not clear whether there is a present obligation.²⁵⁹ In these cases, a past event is deemed to give rise to a present obligation if, taking account of all evidence, it is more likely than not that a present obligation exists at the balance sheet date.’

Dat is volgens de staf niet correct, alinea 15 is bedoeld voor onzekerheid bij de vraag óf sprake is van een verplichting. Hier betreft het echter onzekerheid omtrent de omvang en/of het tijdstip van de verplichting. Dat is de situatie van alinea 14b: *the probable outflows criterion*.

4.3.3.3.2 Reactie van de IASB op de kritiek op het afschaffen van de waarschijnlijkheidstoets

In de notitie van juni 2006 gaat de staf in op de commentaren naar aanleiding van de Basis for Conclusions 46. De kritiek is dat ten onrechte de indruk wordt gewekt dat bij onvoorwaardelijke verplichtingen per definitie sprake is van een passiefpost en dat daarom een waarschijnlijkheidstoets overbodig is. De staf erkent dat niet alle gevallen van onvoorwaardelijke verplichtingen een passiefpost vereisen.

²⁵⁶ Observer Notes, mei 2006, notitie 10C.

²⁵⁷ Verslag naar aanleiding van agendapunt 10B, www.iasplus.com/agenda/converge-ias37.

²⁵⁸ Observer Notes, juni 2006, notitie 3A, alinea 12.

²⁵⁹ Alinea 16 van de huidige IAS 37 noemt lawsuits als voorbeeld.

Toch is dat voor de staf en de IASB in 2006 geen reden om voor herinvoering van de waarschijnlijkheidstoets te pleiten. De staf volgt nu echter een andere redenering: volgens de staf verhoudt de waarschijnlijkheidstoets zich niet goed tot de voorgestelde waarderingsregels voor onzekere verplichtingen. Een beschrijving van het denkproces met betrekking tot de waarschijnlijkheidstoets volgt in de paragraaf 4.3.3.3.3.

4.3.3.3.3 Waarschijnlijkheidstoets en onzekere gebeurtenissen

Opmerkelijk is dat de staf van de IASB, gedwongen door de commentaren, uitgebreid ingaat op de situatie van onzekerheid omtrent het al dan niet bestaan van een verplichting, een *contingency* in de door mij hiervoor bedoelde enge zin.²⁶⁰ In een aantal commentaren²⁶¹ wordt benadrukt dat met het vervallen van de waarschijnlijkheidstoets het nog moeilijker is te beoordelen of bij een onzekere verplichting een passiefpost is vereist. De staf onderkent vijf mogelijkheden om op dit punt meer sturing te geven aan de verslagleggingspraktijk:

1. 'Reflect element uncertainty in measurement;
2. Reinstate the 'more likely than not' guidance in paragraphs 15 and 16 of the current IAS 37;
3. Reinstate the current probability recognition criterion;
4. Provide a list of indicators to act as guidance in determining whether a present obligation exists;
5. Identify an alternate obligating event.²⁶²

Uiteindelijk is tijdens de behandeling van deze notitie door de meerderheid van de leden van de Board gekozen voor alternatief 4, het samenstellen van een lijst met indicatoren voor een bestaande verplichting. Ook na het openbaar maken van de Working Draft voor een nieuwe IFRS blijft de kritiek op het ontbreken van de waarschijnlijkheidstoets bij het vaststellen óf sprake is van een verplichting, aanhouden. De discussie concentreert zich meer en meer op de toepassing van de waarschijnlijkheidstoets bij de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. De staf van de IASB heeft aan dit onderwerp in een notitie van april 2010 nog eens apart aandacht aan besteed.²⁶³ De staf wijst erop dat de discussie zich in de praktijk zal verplaatsen van de voorwaarde dat een uitstroom van middelen waarschijnlijk is naar de voorwaarde dat sprake moet zijn van een verplichting: 'an entity has a present obligation only if, and to the extent that, the claim against it is valid'. Er blijft echter kritiek omdat een maatstaf om te bepalen of een claim gegrond is ontbreekt. In de vergadering van november 2010 heeft de Board besloten de waarschijnlijkheidstoets toch weer op te nemen bij de voorwaarde dat sprake moet zijn van een bestaande verplichting, zoals in het huidige IAS 37.16. Het argument hiervoor is dat met het vervallen van deze waarschijnlijkheidstoets een belangrijke leidraad voor de verslagleggingspraktijk zou vervallen en dat het vervallen van deze waarschijnlijkheidstoets in strijd is met het Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 (hierna Conceptual Framework). In december 2010 is dit project

²⁶⁰ Observer Notes, juni 2006, notitie 10C.

²⁶¹ Commentaren in deze zin zijn onder andere afkomstig van EFRAG, RJ, ASB, CNC en het Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee.

²⁶² Observer Notes, juni 2006, notitie 10C, alinea 16.

²⁶³ IASB Staff Paper, 7 april 2010, Recognition liabilities arising from lawsuits.

tijdelijk stopgezet in afwachting van nadere beraadslagingen over de Exposure Draft proposing a revised Conceptual Framework for Financial Reporting van 28 mei 2015. . Omdat de datum tot wanneer commentaar kan worden gegeven op deze Exposure Draft ná sluiting van de kopijdatum valt van dit proefschrift, worden ingediende commentaren niet meer in dit proefschrift behandeld.²⁶⁴

4.3.3.3.4 Analyse van de voorgestelde verwerkingswijze

Opnieuw doet het ontbreken van een definitie en van voorschriften hoe om te gaan met *contingencies* zich voelen. Het betreft de eerste categorie van de *contingent liabilities* zoals we die kennen in alinea 10 van IAS 37. Een voorbeeld daarvan is een situatie waarin nog geen sprake is van een verplichting, maar slechts van een dreigende claim. Voor de enkel dreigende claim is volgens het voorstel van de ED geen balansverwerking mogelijk. Dat is helder. Ingewikkelder is de situatie van een lopend geschil. Ik meen dat voor die situaties de waarschijnlijkheidstoets wel degelijk relevant is. De oplossing die wordt gezocht in het geven van een lijst met indicatoren, heeft niet mijn voorkeur. Dit omdat de voorbeelden die tijdens het denkproces van de IASB zijn uitgewisseld tot steeds verschillende inzichten blijken te leiden. Zo blijkt bij nader inzien de analyse van het eerste voorbeeld dat door de IASB is uitgewerkt om de nieuwe regels rond verwerking van een juridisch geschil toe te lichten, de eerder gememoreerde Hamburger case, onjuist te zijn.²⁶⁵ De enkele start van een juridische procedure behoeft niet per definitie tot een passiefpost te leiden.

Het gevolg van het vervallen van de waarschijnlijkheidstoets in combinatie met de voorgestelde waarderingsvoorschriften lijkt te zijn dat voor relatieve kleinigheden een verplichting moet worden opgenomen.²⁶⁶ De meest felle kritiek op dit punt komt in het commentaar van the Committee on Law and Accounting van de American Bar Association naar voren:

‘The proposal fails to take into account the United States legal system under which, unfortunately, frivolous lawsuits have become the norm.’
(...) The committee believes that the notion that a liability always exists in connection with a legal proceeding because the defendant “stands ready” to perform as directed by the court is inappropriate. It does not give consideration to the fact that lawsuits are a part of doing business in the United States. Tort laws in the United States permit the filing of frivolous lawsuits, and cases are often dismissed before going to trial. To suggest that a liability be recorded in every case ignores the frivolous nature of many of these lawsuits. Furthermore, in a jury trial the recording of a settlement value on the balance sheet could be construed as an admission of culpability.’

Ook de EFRAG noemt als nadeel van het afschaffen van de waarschijnlijkheidseis dat een verplichting wordt opgenomen in verband met een feitencomplex waar de kans op een uitgave zeer onwaarschijnlijk is.²⁶⁷ Dit is te illustreren aan de hand van

²⁶⁴ Commentaren op de Exposure Draft proposing a revised Conceptual Framework for Financial Reporting van 28 mei 2015 kunnen worden ingediend tot 25 november 2015.

²⁶⁵ Observer Notes, juni 2006.

²⁶⁶ Afgezien van de vraag of de omvang van de genoemde verplichting wellicht niet materieel is en er ook overigens geen specifieke omstandigheden zijn waarom de informatie toch van invloed is op de oordeels- en besluitvorming van de gebruiker. In dat geval volstaat opname onder de meer algemene post verplichtingen, De Bos (1996), blz. 46.

²⁶⁷ EFRAG comment letter on the IASB ED 2010, 19 mei 2010, alinea 7.

een voorbeeld dat is gebaseerd op het commentaar van het Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee ²⁶⁸ Daarin wordt erop gewezen dat een kleine verandering in de inschatting van de proceskans relatief grote gevolgen met zich brengt:

Tegen een ondernemer loopt een rechtsgeding waarbij een afnemer € 10.000.000 vordert in verband met wanprestatie. De kans dat de vordering wordt toegewezen bedraagt volgens deskundigen slechts 2%. Onder IAS 37 is geen sprake van een voorziening. Onder de voorgestelde IFRS dient echter een verplichting te worden opgenomen van $2\% \times € 10.000.000 = € 200.000$. Stel dat de kans nader wordt ingeschat op 6%. Dan dient volgens ED 2005 een verplichting te worden opgenomen voor € 600.000 ($6\% \times € 10.000.000$). Dat is 300% meer dan bij de vorige inschatting: $€ 600.000 / € 200.000 \times 100\%$.

Dit voorbeeld laat zien dat kleine aanpassingen in de subjectieve schattingen grote gevolgen kunnen hebben in de balans en de winst- en verliesrekening. Ik deel de mening van het Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee dat dit de betrouwbaarheid van de jaarrekening niet ten goede komt.

4.3.4 Voorgestelde waarderingsvoorschriften voor onzekere verplichtingen volgens ED 2005 en ED 2010

4.3.4.1 Inleiding

In deze paragraaf wordt, waar nodig, de Engelse brontekst gehanteerd om inzicht te krijgen in het totstandkomingproces van de voorgestelde IFRS.

Volgens IAS 37 dient de (onzekere) verplichting te worden gewaardeerd volgens de beste schatting, alinea 36:

'the amount recognised as a provision shall be the best estimate of the expenditure required to settle the present obligation at the balance sheet date.'

Onder de beste schatting verstaat alinea 37:

'the amount that an entity would rationally pay to settle the obligation at the end of the reporting period or to transfer it to a third party at that time.'

De IASB is van mening dat veel onduidelijkheid bestaat bij toepassing van het waarderingscriterium onder IAS 37. De waarderingsregels bij (onzekere) verplichtingen worden verschillend uitgelegd en dat is slecht voor de vergelijkbaarheid.

De kritiek van de IASB is dat IAS 37, alinea 36 en 37 verschillende manieren van waarden toelaten: *"the weighted-average of all possible outcomes"*, *"the most likely outcome"* or even *"the minimum or maximum amount in the range of possible outcomes"*.²⁶⁹ Bovendien bestaat er volgens de IASB in de verslagleggingspraktijk het misverstand dat alinea 37 een keuze openlaat en dat bij de waardering gekozen kan worden tussen *"to settle"* or *"to transfer" the obligation*.

²⁶⁸ Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee e.V., 2005, commentaar ED IAS 37 amend-Non-Financial Liabilities, blz. 3.

²⁶⁹ ED 2010, Background, blz. 4. Bovendien bevat IAS 37 geen voorschriften over welke kosten moeten worden opgenomen in de schatting.

Een ander probleem betreft de uitleg van IAS 37.40 dat aangeeft hoe onzekere verplichtingen moeten worden gewaardeerd:

‘Where a single obligation is being measured, the individual most likely outcome may be the best estimate of the liability. However, even in such a case, the entity considers other possible outcomes. Where other possible outcomes are either mostly higher or mostly lower than the most likely outcome, the best estimate will be a higher or lower amount.’

Volgens de IASB wordt het begrip *best estimate* in alinea 40 van IAS 37 in de praktijk veelal geïnterpreteerd als *the individual most likely outcome*.²⁷⁰ De IASB meent dat deze interpretatie echter is gebaseerd op selectieve lezing van alinea 40 waarbij de eerste regel geïsoleerd is bezien. Indien de gehele alinea 40 in onderlinge samenhang wordt gelezen, leidt dat volgens de IASB tot de volgende conclusie:

‘The whole paragraph, read in its entirety, appears to endorse the individual most likely outcome only when it is the centre of the range of possible outcomes and hence may approximate to expected value.’²⁷¹

In de Basis for Conclusions geeft de Board van de IASB helder inzicht in haar beweegredenen voor de herzieningsvoorstellen met betrekking tot *measurement* uit ED 2005. Bij de uitleg van alinea 37 is opgenomen:

‘Rationally, an entity would pay an amount that is not based solely on the most likely outcome. Rather, it would pay an amount that reflects the probability-weighted average of all possible outcomes. This amount is known as the expected value of the outflows.’²⁷²

Daarom is in ED 2005 voorgesteld het begrip *best estimate* te laten vervallen.

Ondanks de weerlegging van de meeste kritiek op ED 2005²⁷³ heeft de Board zich genoodzaakt gezien om met betrekking tot de waarderingsregels voor onzekere verplichtingen een nieuwe ED voor te stellen, *Measurement of liabilities in the scope of IAS 37* (ED 2010). De lijn die is ingezet bij ED 2005 wordt gevolgd maar de voorstellen zijn verduidelijkt, gedeeltelijk geherformuleerd en voorzien van nadere uitleg. In september 2009 is een meerderheid van de Board²⁷⁴ het na veel discussie eens geworden over nieuwe voorstellen voor waardering van verplichtingen. De ED is in januari 2010 ingediend.

De belangrijkste waarderingsvoorstellen uit ED 2010 luiden als volgt:

Alinea 36A

‘An entity shall measure a liability at the amount that it would rationally pay at the end of the reporting period to be relieved of an obligation.’

²⁷⁰ ED 2010, Bijlage B, Basis for conclusions BC3. Alinea 40 wordt dan zo geïnterpreteerd dat, normaal gesproken, kan worden aangesloten bij de *most likely outcome* en dat de waardering alleen wordt aangepast indien het waarschijnlijk is dat de uitkomsten veel lager of hoger zullen uitvallen.

²⁷¹ Staf, bijlage 8A, onder punt 6, van de vergadering van de IASB 13 december 2007.

²⁷² ED 2010, Bijlage B, Basis for conclusions BC 3.

²⁷³ De Basis for conclusions bij ED 2010 geven een kort, maar helder inzicht in de belangrijkste kritiek op ED 2005, zie nader BC 14 t/m 18.

²⁷⁴ Van belang is dat negen Board members dit voorstel ondersteunen en dat is precies de minimale hoeveelheid voorstanders die nodig is voor indiening van een Exposure Draft. Van de vijftien leden van de Board zijn er derhalve negen voor en zes tegen.

Alinea 36B

'The amount is the lowest of:

- a the present value of the resources required to fulfil the obligation, measured in accordance with Appendix B;
- b the amount the entity would have to pay to cancel the obligation; and
- c the amount the entity would have to pay to transfer the obligation to a third party.'

Alinea 36C:

'An entity might be unable to cancel or transfer some obligations within the scope of this standard. If there is no evidence that an entity could cancel or transfer an obligation for a lower amount, the entity measures the liability at the present value of the resources required to fulfil the obligation.'

Alinea 36D:

'The amount that an entity would have to pay to cancel or transfer an obligation is the price that the counterparty or a third party would demand, plus any costs of cancellation or transfer.'

Alinea 36E:

'An entity shall adjust the carrying amount of a liability at the end of each reporting period to the amount that it would rationally pay to be relieved of the present obligation at that date.'

Bij de waardering volgens "*present value*" zijn de volgende factoren bepalend:

- a) 'the expected outflows of resources and the time value of money;
- b) the risk that the actual outflows of resources might ultimately differ from those expected.'

Appendix B definieert de "*expected present value*" als volgt:

'the expected present value is the probability-weighted average of the present values of the outflows for the possible outcomes.'

The range of outcomes and their effects shall be taken into account by estimating the expected present value of the outflows. Estimating the expected present value involves:

- a) identifying each possible outcome;
- b) making an unbiased estimate of the amount and timing of the outflows of resources for that outcome;
- c) determining the present value of these outflows, and
- d) making an unbiased estimate of the probability of each outcome.'

Volgens de IASB worden op deze manier alle denkbare uitkomsten getoond en wordt een optimaal inzicht gegeven. Bovendien voorziet dit voorstel in een nadere uitleg van paragraaf 37 uit IAS 37 waar "*the amount that an entity would rationally pay*" volgens de IASB een "*lowest of notion*" betekent. Een verplichting wordt gewaardeerd tegen het laagste bedrag nodig "*to settle or otherwise to be relieved of the liability.*" ^{275 276}

²⁷⁵ Daarbij trekt de Board een parallel met de impairment van activa, IAS 36, an entity measures an impaired asset at the higher of value in use and fair value less costs to sell.

²⁷⁶ ED 2010, Basis for Conclusions, BC 10.

4.3.4.2 Commentaar EFRAG op de waarderingsregels van ED 2010

Voor de Nederlandse verslagleggingspraktijk is het commentaar van de EFRAG het meest relevant omdat de EFRAG ook betrokken is bij een goedkeuringsprocedure (*endorsement*) van de nieuwe IFRS ter vervanging van IAS 37. De kritiek van de EFRAG betreft vooral de relevantie en de betrouwbaarheid van de informatie tegen *expected value* en wordt hierna besproken.

4.3.4.2.1 Kritiek EFRAG, minder relevante informatie

Volgens de EFRAG is de meest relevante informatie voor gebruikers de inschatting van de middelen die nodig zijn *“to be relieved of the obligation”* en niet de inschatting van de onzekerheden per balansdatum.²⁷⁷

Het probleem van de relevante informatie doet zich vooral voelen bij een voorbeeld met een zeer kleine kans op een zeer grote uitstroom van middelen. Stel er is 1% kans op een uitgave van €100.000 en 99% kans op een uitgave van € 1.000. Volgens de IASB zou de onzekere verplichting moeten worden gewaardeerd tegen € 1.990, zijnde het gewogen gemiddelde van de kans van 1 op 100 op een uitgave van € 100.000 en van 99 op 100 op een uitgave van € 1.000. Volgens de EFRAG dient de verplichting te worden gewaardeerd tegen € 1.000 vanwege de overweldigend grotere kans op een uitgave van € 1.000. Volgens de EFRAG vormt in dit voorbeeld de waardering tegen € 1.000 de relevante informatie.²⁷⁸

4.3.4.2.2 Kritiek EFRAG, minder betrouwbare informatie

De *“expected value method”* is een complexe waarderingsmaatstaf. De informatie is ook lastig te verkrijgen. Niet altijd zal de ondernemingsleiding goed in staat zijn om alle denkbare uitkomsten in te schatten.²⁷⁹ Juist in die gevallen zal de *“expected value method”* vergeleken met de maatstaf van IAS 37, *“the most likely outcome”*, tot minder betrouwbare informatie kunnen leiden, bijvoorbeeld bij de beoordeling van unieke juridische geschillen.²⁸⁰

4.3.4.3 Overige kritiek van andere Standaardsetters in de EU

Er wordt veelvuldig gewezen op het toenemen van de subjectiviteit bij waardering van op zichzelf staande verplichtingen vergeleken met de *“probable outcome methode”* van IAS 37. Bovendien wordt er op gewezen dat de *“most likely outcome”* praktisch en pragmatisch is bij de waardering van alleenstaande verplichtingen zoals

²⁷⁷ EFRAG comment letter on the IASB ED 2010, appendix 2, aantekening 51.

²⁷⁸ EFRAG comment letter on the IASB ED 2010, 19 mei 2010, appendix 2, aantekening 26.

²⁷⁹ EFRAG comment letter on the IASB, ED 2010, 19 mei 2010, appendix 2, aantekening 30.

²⁸⁰ EFRAG comment letter on the IASB, ED 2010, 19 mei 2010, appendix 2, aantekening 32.

juridische geschillen. De “*most likely outcome*” zou dan ook moeten worden gehanteerd bij de waardering van op zichzelf staande verplichtingen.²⁸¹

4.3.4.4 Reactie op de commentaren op ED 2005/2010

In de loop van 2010 heeft de IASB de behandeling van de voorgestelde wijzigingen van ED 2005 en ED 2010 tijdelijk onderbroken. Per datum van het afsluiten van de kopij van dit proefschrift is de FASB teruggetreden uit het convergentieproject ten aanzien van IAS 37. Vanaf 2012 is formeel nu sprake van een onderzoeksproject van alleen de IASB²⁸². Per de datum van het afsluiten van de kopy, mei 2015, is nog geen reactie verschenen van de IASB op de commentaren op ED 2010 in verband met de waarderingsvoorschriften. De IASB concentreert zich nu op discussies over voorstellen voor herziening van het Conceptual Framework. Een exposure draft wordt in het eerste kwartaal van 2015 verwacht²⁸³ en zal onderwerp zijn voor vervolgonderzoek.

Een interessante ontwikkeling is dat de IASB ook een Exposure Draft Income Taxes heeft voorgesteld waar wordt gepleit voor invoering van de verwachtingswaarde als verplichte waarderingsmethode voor de waardering van onzekere belastingverplichtingen, de huidige IAS 12. Om te beoordelen of hieruit lessen zijn te trekken voor ED 2010 wordt hier in de volgende paragraaf kort op ingegaan.

4.3.4.5 De voorgestelde waardering van onzekere belastingverplichtingen, IAS 12

In IAS 37 is geen aandacht voor de verwerking en de waardering van onzekere belastingverplichtingen. Dat is geregeld in een aparte standaard, IAS 12: Income Taxes. Door de IASB is in 2008 ook een traject is ingezet om te komen tot een andere verwerkingwijze en andere waardering van onzekere belastingverplichtingen. Voorgesteld is om voortaan de verwachtingswaarde tot uitgangspunt te nemen bij de waardering van onzekere belastingverplichtingen. De Exposure Draft Income Taxes is echter na de commentaarfase in de loop van 2009 al weer ingetrokken. Veelzeggend is in dit verband het commentaar van de EFRAG:

‘We have several concerns with the proposal to measure deferred tax assets and liabilities using the probability-weighted average amount of all possible outcomes. In our view, such an approach is overly complex and unlikely to produce a precise tax figure, despite its onerous requirements. We believe that a “best estimate” approach based on the most likely outcome would be preferable.’²⁸⁴

De Exposure Draft in verband met Income Taxes heeft wel bijgedragen aan besprekingen in de literatuur over de waardering van onzekere (belasting) verplichtingen en met name de waardering daarvan tegen verwachtingswaarde. Hafkenscheid²⁸⁵ beschrijft een techniek waarin met behulp van beslissingsmodellen tot een effectieve, efficiënte en transparante waarschijnlijkheidsschatting kan worden

²⁸¹ Zie de commentaren van de ASB, het CNC, het Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee en de RJ.

²⁸² IASB, Discussion Paper, *A Review of the Conceptual Framework for Financial Reporting*.

²⁸³ IASB, Staff Paper 10, Conceptual Framework, november 2014, blz. 4.

²⁸⁴ European Financial Reporting Advisory Group, 10 september 2009, commentaar op IASB Exposure Draft Income Taxes, blz. 2 onder punt e.

²⁸⁵ Hafkenscheid (2009), blz. 166 t/m 172.

gekomen voor fiscale doeleinden. Aan de hand van een kwantitatieve kansschatting kan de verwachtingswaarde van de onzekere belastingverplichting worden berekend. De verwachtingswaarde is het op basis van waarschijnlijkheid gewogen gemiddelde van alle mogelijke onzekere uitkomsten. De berekening van de belastinglast van een jaar (jaar T) vraagt inschatting van de belastingpositie en van risico's. De wet eist dat de jaarrekening over jaar T binnen vier maanden is opgesteld. In de praktijk duurt het soms enkele jaren voor dat de aanslag vennootschapbelasting over jaar T definitief is vastgesteld. De opsteller van de jaarrekening moet zich dus bedienen van schattingen. Hoe dichter de geschatte aanslag vennootschapsbelasting over jaar T de onherroepelijke aanslag benadert, hoe beter de belastinglast aan dat de jaar is toegerekend. Daarbij kan een model waarbij de risico's gestructureerd en systematisch in kaart worden gebracht van dienst zijn.

Het is echter de vraag of die optimale inschatting van risico's met behulp van professionele beslissingsmodellen door de IASB in de standaarden verplicht moet worden opgelegd. De te verrichten werkzaamheden zijn omvangrijk: alle mogelijke uitkomsten moeten in kaart worden gebracht en worden gewaardeerd ongeacht de kans dat ze voorkomen. Een dergelijke gedetailleerde risico-inschatting vraagt deskundigheid die veel ondernemingen zullen moeten inhuren. De administratieve lasten nemen daardoor toe. Zo moeten alle denkbare uitkomsten van een geschil met de fiscus worden meegewogen, ook al is de kans dat een bepaalde uitkomst zich voor doet *more likely than not*.²⁸⁶ Van professionele partijen mag in specifieke situaties worden gevraagd dergelijke inschattingen te maken. Maar dan denk ik aan een situatie waarbij (het belang bij) de onderneming wordt overgedragen in de vorm van een fusie of overname. Een (fiscale) due diligence dient dan om de economische waarde van de onderneming of de aandelen daarin te bepalen. Dat is de situatie waar IFRS 3 op doelt en waar de overnemende partij verslag moet doen van de door haar betaalde prijs uitgesplitst in de intrinsieke waarde van overgenomen activa en passiva en de betaalde goodwill.

Gezien het commentaar op de voorgestelde verwachtingswaarde bij de schatting van belastingen en de commentaren op de verwachtingswaarde volgens ED 2005 en ED 2010 ben ik van mijn mening dat het te ver gaat de verwachtingswaarde als standaard voor te schrijven bij bepaling van onzekere verplichtingen uit hoofde van belastingen bij de jaarlijks op te stellen jaarrekening. De oorspronkelijke doelstelling van ED 2005 om aan te sluiten bij IFRS 3 moet volgens mij dan ook worden heroverwogen. Deze leidt tot een *fair value* benadering die bij de waardering van op zichzelf staande verplichtingen, zoals bij juridische geschillen en onzekere belastingposities, onwerkbaar is. De conclusie moet dan ook zijn dat de IASB de bezwaren tegen de toepassing van de verwachtingswaarde bij de verwerking van juridische geschillen in de jaarrekening niet weg heeft kunnen nemen.

4.3.5 Informatievoorschriften

ED 2005 stelt geen veranderingen voor met betrekking tot de te verstrekken informatie. Wat door de voorgestelde definities wel verandert is dat onduidelijk is wanneer informatie moeten worden gegeven over risico's in verband met dreigende claims, geschillen en rechtsgedingen. Onder IAS 37 was dit nauwkeurig gedefinieerd.

²⁸⁶ Kloosterhof en Van Zoelen (2009), blz. 418.

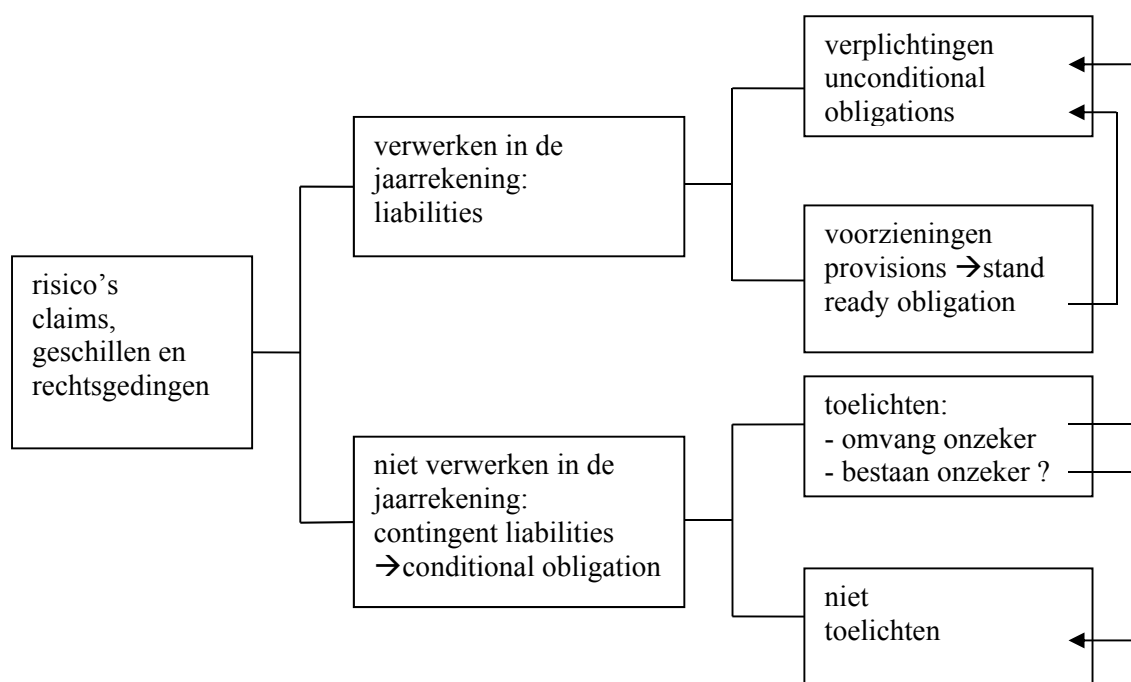
Met het vervallen van de definitie van *contingent liabilities* ontbreekt nu een heldere maatstaf voor de vraag wanneer informatie is vereist over niet in de balans opgenomen verplichtingen. In paragraaf 4.4 wordt dit zichtbaar gemaakt aan de hand van een schema met daarin aangeven de voorgestelde veranderingen en de invloed daarvan op de verwerkingsvoorschriften en informatieverplichtingen rond onzekere verplichtingen.

4.4 Analyse van de voorstellen van ED 2005 en ED 2010

Het is nuttig om de voorgestelde veranderingen van definities in een schema weer te geven en in verband te brengen met de gevolgen daarvan voor de verwerking van onzekere verplichtingen in de jaarrekening en voor de informatieverplichting in verband met onzekere verplichtingen. Daarna worden de voorstellen uit de ED integraal geanalyseerd.

Schema 4.4: Veranderingen in de definities volgens ED 2005 en de gevolgen voor verwerking en informatie van onzekere verplichtingen

Wijzigingen ten opzichte van IAS 37 zijn met pijlen aangegeven.



In paragraaf 4.3 zijn de voorstellen steeds per onderdeel geanalyseerd. In deze paragraaf worden de verbanden gelegd. Uit de hiervoor opgenomen analyses van de voorstellen van ED 2005 per onderdeel valt op te maken dat de voorstellen uit ED 2005 en ED 2010 leiden tot ongewenste onduidelijkheid met betrekking tot verslaglegging in verband met onzekere verplichtingen. Dit geldt des te meer de verslaglegging over risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen. In deze paragraaf worden de verbanden benadrukt. De voorstellen voor herdefiniëring van het begrip *liabilities* hebben belangrijke gevolgen voor de verwerkingswijze en

waardering van onzekere verplichtingen en voor de informatieverstopping. De voorstellen kunnen dan ook niet los van elkaar worden gezien.

De volgende onduidelijkheden komen naar voren bij de integrale analyse:

1. Onduidelijk is hoe de verslaggeving moet plaatsvinden in het geval van *contingencies* in enge zin. De situatie waar het (nog) de vraag is of een verplichting ontstaat. Onder IAS 37 is in die situatie helder aangegeven onder welke omstandigheden informatie wordt vereist in de toelichting op de jaarrekening als niet in de balans opgenomen verplichtingen.
2. Onduidelijk is ook de verslaggeving in verband met een lopend geschil of rechtsgeding. Met het afschaffen van de waarschijnlijkheidstoets als criterium voor opname van een verplichting in de balans lijkt de praktijk niet gebaat. Te meer daar het begrip *liability* dat nu aangeeft wanneer een post opgenomen moet worden op gekunstelde wijze is uitgebreid met zogenaamde *stand ready obligations*. *Stand ready obligations* zijn voorwaardelijke verplichtingen die op een of andere manier in verband zijn te brengen met een onvoorwaardelijke verplichting. Bedacht moet worden dat deze uitbreiding in US GAAP tot garantieverplichtingen beperkt blijft. De door de IASB voorgestelde uitbreiding tot juridische geschillen is zeer omstreven en heeft tot veel verwarring geleid in het denkproces over de nieuwe IFRS.
3. De uitleg door de IASB dat de waarschijnlijkheidstoets is geschrapt omdat deze zich niet goed verhoudt tot de voorgestelde waarderingsregels is een doelredenering en overtuigt niet. Daar komt nog bij dat de voorstellen over de waardering van verplichtingen bij geschillen en rechtsgedingen omstreven zijn. Er worden van alle denkbare uitkomsten van een juridisch geschil inschattingen gevraagd die zonder de waarschijnlijkheidstoets te hanteren ook nog eens sneller in de jaarrekening worden verwerkt. Daarmee neemt de subjectiviteit van de jaarrekening toe en neemt de betrouwbaarheid ervan af. Dit naast de toename van de administratieve lasten.

Op grond van bovenstaande analyse concludeer ik dat:

1. het is aan te bevelen het begrip *contingency* in enge zin te handhaven en te gebruiken als maatstaf voor de informatieplicht.
2. het is aan te bevelen de waarschijnlijkheidstoets te handhaven als eerste drempel bij de vraag of verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening moet worden verwerkt.
3. het is aan te bevelen om voor de waardering van losstaande verplichtingen zoals claims, geschillen en rechtsgedingen te blijven aansluiten bij *the most likely outcome* van IAS 37.

Deze aanbevelingen zouden ter harte moeten worden genomen bij verdere discussies over de verslaggeving in verband met onzekere verplichtingen, in het bijzonder risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Interessant is dat de IASB eind 2010 de voorstellen van ED 2005 en ED 2010 om tot herziening van IAS 37 te komen heeft beëindigd. Eind 2012 is door de IASB een Research project gestart waarin *de mogelijkheid* om tot een herziening van IAS 37 te komen nader wordt onderzocht. Dit Research project moet in samenhang worden gezien met de herzieningsvoorstellen voor het Conceptual Framework. Het (herziene) Conceptual Framework dient als leidraad bij de herziening van IAS

Standaarden, zoals IAS 37. In feite is daarmee de discussie over de herziening van IAS 37 verplaatst naar Exposure Draft ED/2015/3; Conceptual Framework for Financial Reporting, van 28 mei 2015. Een definitief ontwerp volgt volgens planning van de IASB in 2016; tot oktober 2015 bestaat de gelegenheid om commentaar te geven op de voorstellen van ED/2015/3. Omdat de kopij voor dit proefschrift is afgesloten per 1 juli 2015, wordt dit commentaar niet behandeld in dit onderzoek. Wel wordt in de volgende paragraaf kort ingegaan op de voorstellen van ED/2015/3, voor zover van belang voor het Research project, waarbij wordt onderzocht of voldoende draagvlak is te vinden voor nieuwe voorstellen voor herziening van IAS 37.

4.5 Exposure Draft Conceptual Framework in relatie tot het Research project Provisions, Contingent liabilities en Contingent assets.

In ED 2015/3 wordt niet specifiek ingegaan op de verslaglegging rond juridische geschillen. Wel lijkt de Exposure Draft belangrijke stappen te zetten naar een nieuw voorstel voor herziening van IAS 37. Er lijkt begrip te zijn voor het specifieke karakter van onzekere verplichtingen. Uitgangspunt van ED/2015/3 is dat informatie moet worden verwerkt in de jaarrekening indien deze *relevant* en *betrouwbaar* is. Informatie in verband met *liabilities* is in beginsel relevant en moet daarom worden verwerkt in de jaarrekening, maar ED/2015/3, paragraaf 5.13 bevat hierop belangrijke uitzonderingen:

Information about (...) liabilities (...) is relevant to users of financial statements. However, if one or more of the following factors applies, recognition may not provide relevant information:

- (a) if it is uncertain whether (...) a liability exists,*
- (b) if (...) a liability exists, but there is only a low probability that an (...) outflow of economic benefits will result; or*
- (c) if a measurement of (...) a liability is available (or can be obtained), but the level of the uncertainty is so high that the resulting information has little relevance and no other relevant measure is available or can be obtained.*

De genoemde uitzonderingen zijn bij uitstek van toepassing op risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Er lijkt derhalve binnen het voorgestelde Conceptual Framework ruimte te zijn voor een waarschijnlijkheidstoets bij de verwerking van risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Ik merk echter op dat het begrip 'low probability' nog nader ingevuld moet worden. Ook wat betreft het waarderen van de onzekere verplichtingen lijkt het voorgestelde Conceptual Framework ruimte te bieden om onzekere verplichtingen, in afwijking van de standaard voorgeschreven probability-weighted average methode, te waarderen volgens de methode van the most likely outcome. Dat valt af te leiden uit ED/2015/3, paragraaf 6.3:

Consideration of the objective of financial reporting, the qualitative characteristics of useful information and the cost constraint is likely to result in the selection of different measurement bases for different (...) liabilities (...).

4.6 Samenvatting

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op het eerste deel van deelvraag 1.3. Daartoe is in paragraaf 4.2 het geldend recht besproken:

Hoe moeten risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens de IASB, IAS 37?

Recognition, IAS 37 kent de volgende voorwaarden voor het vormen van een specifieke voorziening voor geschillen:

1. Bestaande verplichting

De vorming van een specifieke voorziening in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen is geregeld in IAS 37.15 en IAS 37.16. In IAS 37.16 wordt een rechtszaak als voorbeeld genoemd van een situatie waar onzeker is óf bepaalde gebeurtenissen hebben plaatsgevonden, dan wel of die gebeurtenissen leiden tot een bestaande verplichting. In een dergelijk geval moet de onderneming met behulp van alle beschikbare bewijzen, zoals de mening van experts, bepalen of per balansdatum een bestaande verplichting bestaat. Indien het op basis van dergelijke bewijzen meer waarschijnlijk is dan niet dat er op de balansdatum een bestaande verplichting bestaat, wordt een (specifieke) voorziening opgenomen indien ook aan de twee andere voorwaarden voor het vormen van een voorziening is voldaan.

2. Waarschijnlijkheidseis

Volgens IAS 37.14 moet het waarschijnlijk zijn dat een uitstroom van middelen vereist zal zijn om de verplichting af te wikkelen. Daarvan is volgens IAS 37.23 sprake als de waarschijnlijkheid dat de gebeurtenis zal plaatsvinden groter is dan de waarschijnlijkheid dat dit niet zal gebeuren. Uit deze toelichting valt een cijfermatig criterium af te leiden: er dient sprake te zijn van meer dan 50% kans op een uitstroom van middelen.

3. Betrouwbare schatting

Er dient een betrouwbare schatting te kunnen worden gemaakt van de verplichting. Volgens IAS 37.25 wordt een schatting van een verplichting voldoende betrouwbaar geacht als het mogelijk is om een bandbreedte van de verplichting vast te stellen, een minimum en een maximum bedrag van de mogelijke uitstroom van middelen die vereist zal zijn om de verplichting af te kunnen wikkelen.

Indien een specifieke voorziening moet worden gevormd zijn uit IAS 37.84 en IAS 37.85 de volgende vereiste informatie-elementen afgeleid voor risico's in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen:

1. de aard van het rechtsgeschil dient te worden vermeld;
2. het risico dat wordt gelopen in verband met een rechtsgeschil moet worden gekwantificeerd;
3. het financiële verloop van het rechtsgeschil moet worden gevolgd in een mutatieoverzicht;
4. het juridische verloop van het rechtsgeschil moet worden gevolgd.

Disclosure van voorwaardelijke verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen

Als geen voorziening mag worden gevormd dient volgens IAS 37.16b en IAS 37.23 een voorwaardelijke verplichting te worden vermeld indien het niet waarschijnlijk is dat een bestaande verplichting bestaat, tenzij de mogelijkheid van een uitstroom van middelen die economische voordelen in zich bergen, zeer onwaarschijnlijk is. Bovendien dient op grond van IAS 37.26 een voorwaardelijke verplichting te worden opgenomen indien geen betrouwbare schatting kan worden gemaakt van de verplichting. Volgens IAS 37.86 dient voor elke categorie van voorwaardelijke verplichtingen een korte beschrijving te worden gegeven van de aard van de voorwaardelijk verplichting en, indien dit praktisch haalbaar is, een schatting van de financiële gevolgen en een indicatie van de onzekerheden die betrekking hebben op het bedrag of op het tijdstip waarop enige uitstroom zal plaatsvinden en de mogelijkheid van eventuele vergoedingen.

In paragraaf 4.3 zijn de voorstellen voor een nieuwe IFRS behandeld om antwoord te geven op het tweede deel van deelvraag 1.3:

Hoe moeten risico's in verband met claims, geschillen en rechtsgedingen worden behandeld volgens de voorstellen voor een nieuwe IFRS?

Voorgesteld is een aanpassing van het begrippenapparaat waarbij de begrippen *contingent liability* en *provision* vervallen en het begrip *liability* wordt uitgebreid met zogenaamde *stand ready obligations*. Op dit voorstel is veel kritiek gekomen omdat het daarbij om een gekunsteld begrip zou gaan dat niet aansluit bij het juridisch begrippenapparaat. Als het voorgestelde begrippenapparaat in combinatie wordt gelezen met het voorstel om de waarschijnlijkheidscriteria van IAS 37.14 en 37.16 te laten vervallen en met de voorgestelde waarderingsregels voor onzekere verplichtingen, betekent dit dat ook (*frivolous*) claims, waarbij de kans op slagen voor de eisende partij onwaarschijnlijk is, als verplichting in de jaarrekening moeten worden verwerkt. Na het bekend worden van de integrale tekst voor een nieuwe IFRS, met daarin opgenomen de nieuwe waarderingsregels van ED 2010, heeft de discussie zich nog meer toegespitst op de verwerking van claims, juridische geschillen en rechtsgedingen in de jaarrekening. Na aanhoudende kritiek van onder andere de EFRAG heeft de Board besloten de waarschijnlijkheidsdrempel van IAS 37.16 weer op te nemen als voorwaarde bij de verwerking van onzekere verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen. Ook de voorgestelde waarderingsregels voor verplichtingen in verband met claims, juridische geschillen en rechtsgedingen zijn omstreden. Hierbij is een parallel getrokken met de wijzigingsvoorstellen in IAS 12, de waardering van onzekere belastingverplichtingen. Het voorstel is om *stand alone* verplichtingen, zoals claims, juridische geschillen en rechtsgedingen tegen de verwachte kasuitstroom te waarderen (*expected value* methode). De *expected value methode* is gebaseerd op het gewogen gemiddelde van alle mogelijke onzekere uitkomsten. De EFRAG is echter van mening dat dit een complexe waarderingsmethode is die bij beoordeling van juridische geschillen tot minder relevante en minder betrouwbare informatie kan leiden. Op het moment van het afsluiten van de kopij heeft de discussie rond herziening van IAS 37 zich verplaatst naar de voorstellen voor een herziening van het Conceptual Framework. Daartoe is een Exposure Draft ingediend per 28 mei 2015. Er zijn belangrijke aanwijzingen dat deze ED grondslag kan zijn voor een nieuw voorstel tot herziening van IAS 37, waarbij tegemoet gekomen kan worden aan belangrijke bezwaren tegen de ingetrokken voorstellen van ED 2005 en 2010.