

Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Auslegung zur Fachempfehlung 09 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 09 erarbeitet.

Version vom 25. Februar 2016

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 09

- A Eine Rückstellung ist zu bilden, wenn:
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, deren Ursprung in einem Ereignis der Vergangenheit liegt;
 - der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung wahrscheinlich ist (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 Prozent);
 - die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann; und
 - der Betrag wesentlich ist.
- B Die Kriterien für Rückstellungen sind zwingend kumulativ einzuhalten. Ansonsten dürfen keine Rückstellungen gebucht werden.
- C Wesentlich ist eine Rückstellung dann, wenn sie für die Beurteilung der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage notwendig ist. Die Wesentlichkeit ist für jede rechnungslegende Einheit zu definieren und beizubehalten. Änderungen sind im Anhang offen zu legen.
- D Die Rückstellungen sind in kurz- und langfristige Rückstellungen aufzuteilen und in den Passiven der Bilanz zu erfassen (Sachgruppe 205 für kurzfristige Rückstellungen, Sachgruppe 208 für langfristige Rückstellungen).
- E Kurzfristig ist eine Rückstellung dann, wenn der Mittelabfluss innerhalb eines Jahres nach Bilanzstichtag erwartet wird. Falls notwendig, sind zu diesem Zweck Ende Jahr Umbuchungen vorzunehmen.
- F Gemäss Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung sind die Rückstellungen im Anhang offen zu legen. Tabelle 1 zeigt einen möglichen Rückstellungsspiegel. Dabei ist zu beachten, dass auch dann Werte einzusetzen sind, wenn der Rückstellungsbestand nicht ändert (insbesondere bei Garantieleistungen), d.h. wenn zum Beispiel eine Auflösung und eine Erhöhung von je CHF 30'000 erfolgen, sind beide Beträge im Rückstellungsspiegel aufzuführen.
- G Rückstellungen können von passiven Rechnungsabgrenzungen durch die Unsicherheit der Fälligkeit oder der Höhe des zu bezahlenden Betrages unterschieden werden. Für passive Rechnungsabgrenzungen sind die Unsicherheit und die Fristigkeit im Allgemeinen viel geringer als

für Rückstellungen, auch wenn manchmal die Höhe oder der Fälligkeitstermin des zu bezahlenden Aufwands geschätzt werden muss.

- H Mögliche Gründe, um Rückstellungen zu verbuchen (Reihenfolge analog Kontierung):
- Mehrleistungen des Personals: Ferien, Überzeit und andere Zeitguthaben. Für die Bemessung der Rückstellung ist einzig der Rechtsanspruch massgebend. Solche Verpflichtungen können alternativ auch als passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden. Ist allerdings die Verpflichtung aus nicht bezogenen Ferien eher ungewiss, ist eine Rückstellung zu bilden.
 - Ansprüche des Personals: Abgangsentschädigungen, Lohnfortzahlungen, Sozialpläne, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen), Überbrückungsrenten.
 - Prozesse: Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag, allfällige Prozessentschädigungen.
 - Nicht versicherte Schäden: Sachschäden und Staatshaftung; der Tatbestand (Schadensereignis) muss vor dem Bilanzstichtag eingetreten sein.
 - Bürgschaften und Garantieleistungen: Eine Zahlungspflicht muss wahrscheinlich sein (über 50 Prozent). Zeichnet sich diese nicht ab, sind diese als Eventualverbindlichkeiten im Anhang aufzuführen.
 - Übrige betriebliche Tätigkeit: Wahrscheinliche Garantie oder Nachbesserungsleistungen aus betrieblicher Tätigkeit.
 - Sanierung von Altlasten: Zum Beispiel Schiessanlagen.
 - Restrukturierungskosten: Sofern zuverlässig schätzbar und Restrukturierung beschlossen.
 - Rückbaupflicht.
 - Finanzausgleich (Begleitfinanzausgleichssystem): Aufgrund eines guten Jahresergebnisses resultierende höhere Steuerkraftabschöpfung in den Folgejahren, sofern diese zuverlässig berechnet werden kann.
 - Belastende Verträge: Die gegenwärtige vertragliche Verpflichtung (ohne Rückflüsse) ist als Rückstellung zu erfassen und zu bewerten (z.B. vorzeitiger Ausstieg aus einem befristeten Mietvertrag).

Die Liste stützt sich auf dem Kontenrahmen. Sie ist nicht abschliessend. Beispiele 1a bis 1c zeigen mögliche Tatbestände.

- I Rückstellungen dürfen nicht für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für Aufwände mit Ursprung in der Zukunft gebildet werden. Darunter fallen zum Beispiel:
- Zweckbindung für künftige Vorhaben ;
 - Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt);
 - Kreditausschöpfung;
 - Steuerschwankungsreserven;
 - künftige Defizite;
 - Konjunkturelle Risiken;
 - Äufnung von allgemeinen Rückstellungen, um das Gesamtergebnis zu verschlechtern.
- K Damit das Prinzip der Periodenabgrenzung erfüllt ist, sind Restkosten geleisteter Arbeit als passive Rechnungsabgrenzungen zu verbuchen, da sie normalerweise ziemlich genau bekannt sind.

Tabelle 1 Rückstellungsspiegel im Anhang

| Jahresrechnung 2008 | 2050 | 2051 und 2081 | 2055 und 2085 | 2058 und 2088 | Sach- gruppen 205x und 208x Total |
|-----------------------------------|--------------------------------------|--|---|---------------------------|--|
| Franken | Mehrleistungen des Per- sonals | Andere An- sprüche des Personals | Übrige be- triebliche Tä- tigkeit | Investitions- rechnung | |
| Bestand per 1.1. | 280'000 | 120'000 | 420'000 | 0 | 820'000 |
| Bildungen (inkl. Erhöhun- gen) | 30'000 | 25'000 | 150'000 | 520'000 | 725'000 |
| Verwendungen | -50'000 | 0 | -150'000 | 0 | -200'000 |
| Auflösungen | 0 | -10'000 | 0 | 0 | -10'000 |
| Bestand per 31.12. | 260'000 | 135'000 | 420'000 | 520'000 | 1'335'000 |
| Davon kurzfristiger Anteil | 260'000 | 0 | 80'000 | 0 | 340'000 |

Kommentar zu den wichtigsten Positionen:

■■■

Beispiel 1a Bildung und Verwendung von Rückstellungen

In der Streitsache F (rückwirkende Lohnforderungen in der Höhe von CHF 220'000) wird prozessiert. Es wird davon ausgegangen, dass der Prozess innerhalb eines Jahres abgeschlossen ist und die Gegenpartei mit einer Wahrscheinlichkeit von 50% oder mehr gewinnt. Der Mittelabfluss wird jedoch nur auf CHF 120'000 geschätzt (*best estimate*). Die schon entstandenen Anwaltskosten werden auf CHF 50'000 geschätzt.

Es muss eine Rückstellung von CHF 120'000 für den Rechtsstreit gebildet werden.

Für die Anwaltskosten für die schon ausgeführten Arbeiten (CHF 50'000) wird eine Rückstellung verbucht, falls der Betrag grob geschätzt ist. Sind, im Gegenteil, die Kosten genauer bestimmbar (Im Falle einer telefonischen Auskunft bei der Anwaltskanzlei), muss eine passive Rechnungsabgrenzung verbucht werden.

Wird angenommen, dass der Prozess gewonnen wird (Wahrscheinlichkeit zu gewinnen über 50%), muss keine Rückstellung für den Rechtsstreit gebildet werden. Die Nicht-Verbuchung muss aber klar begründet werden. In einem solchen Fall müssen die Anwaltskosten aber verbucht werden. Eine mögliche Rückzahlung der Anwaltshonorare durch die unterlegene Partei muss zum Zeitpunkt der richterlichen Rückzahlungs-Entscheidung als Ertrag in der Erfolgsrechnung verbucht werden (Bruttoprinzip).

Im Folgejahr (T+1) ist der Prozess abgeschlossen und die Gegenpartei hat wie erwartet gewonnen. Die Lohnnachzahlung wurde auf CHF 150'000 festgesetzt und ist zu überweisen sowie die eintreffende Honorarrechnung der Anwaltskanzlei von CHF 76'500.

| Verbuchung | Soll | Haben | Betrag in CHF |
|--|--|--|----------------------|
| Rechnungsjahr T Bildung Rückstellung Streitsache F | 3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten | 2052 Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse oder 2041 Sach- und übriger Betriebsaufwand | 50'000 |
| | 3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals | 2051 Kurzfristige Rückstellungen für andere Ansprüche des Personals | 120'000 |
| Verwendung Rückstellung Rechnungsjahr T+1 Zahlung Honorar Streitsache F | 2052 kurzfristige Rückstellungen für Prozesse oder 2041 Sach- und übriger Betriebsaufwand | 3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten | 50'000 |
| | 3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten | 2000 Laufende Verbindlichkeiten | 76'500 |
| Lohnnachzahlung Streitsache F | 2051 Kurzfristige Rückstellungen für andere Ansprüche des Personals | 3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonal | 120'000 |
| | 3010 Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonal | 1002 Bank | 150'000 |

Beispiel 1b Bildung und Auflösung von Rückstellungen

Ende Rechnungsjahr T beschädigen Werkhofmitarbeiter bei der Schneeräumung die Fassade einer privaten Liegenschaft. Der Schaden ist voraussichtlich durch keine Versicherung gedeckt. Die Sanierung dürfte gemäss Schätzung des Architekten rund CHF 200'000 kosten und soll gemäss Absprache mit dem Eigentümer im nächsten Frühling erfolgen. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt, es wird eine entsprechende Rückstellung gebildet.

Nach umfangreichen Abklärungen mit der Versicherung übernimmt diese die Sanierungskosten nun doch (bekannt erst im Folgejahr). Die Abwicklung erfolgt direkt zwischen der Versicherung sowie der geschädigten Partei. Die Rückstellung kann im Folgejahr T+1 wieder aufgelöst werden.

| Verbuchung | Soll | Haben | Betrag in CHF |
|---|---|---|---------------|
| Rechnungsjahr T Bildung Rückstellung Sanierung Fassade private Liegenschaft | 3190 Schadenersatzleistungen | 2053 Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden | 200'000 |
| Rechnungsjahr T+1 Auflösung Rückstellung Sanierung Fassade private Liegenschaft | 2053 Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden | 3190 Schadenersatzleistungen | 200'000 |

Beispiel 1c Bildung von Rückstellungen der Investitionsrechnung

Über einen Zeitraum von 6 Jahren müssen zusätzliche Büroräume angemietet werden. Die Räume müssen jedoch an die benötigten Bedürfnisse angepasst werden. Der Vermieter ist mit den baulichen Massnahmen, welche CHF 120'000 kosten, einverstanden, legt jedoch im Mietvertrag fest, dass die Räume beim Auszug der ursprüngliche Zustand wieder herzustellen ist. Die Werkleistungen für den Rückbau in 6 Jahren wird auf rund CHF 450'000 geschätzt. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt. Die Umbaukosten samt Rückbaukosten werden aktiviert (CHF 1'200'000 + CHF 450'000), und es wird eine Rückstellung von CHF 450'000 gebildet.

Ein Jahr bevor die gemieteten Räume nicht mehr benötigt werden (T+5), ist der Betrag von CHF 450'000 in die kurzfristigen Rückstellungen der Investitionsrechnung umzugliedern.

Im Folgejahr (T+6) werden die Räume in den ursprünglichen Zustand zurück gebaut. Die Werkleistungen betragen Total CHF 503'200.

**Auslegung zur Fachempfehlung 09
Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten**

| Verbuchung | Soll | Haben | Betrag in CHF |
|---|--|--|----------------------|
| Rechnungsjahr T | | | |
| Verbuchung der Umbauarbeiten | 504 (1404) Hochbauten VV | 1002 Bank | 1'200'000 |
| Bildung Rückstellung für die Rückbaukosten | 504 (1404) Hochbauten VV | 2088 Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung | 450'000 |
| Rechnungsjahre T+1 bis T+4 | | | |
| Abschreibung des Aktivums (1'650'000 während 6 Jahren) | 3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen | 1404 Hochbauten VV | 275'000 |
| Rechnungsjahr T+5 | | | |
| Abschreibung des Aktivums (1'650'000 während 6 Jahren) | 3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen | 1404 Hochbauten VV | 275'000 |
| Umgliederung Rückstellung | 2088 Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung | 2058 Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung | 450'000 |
| Rechnungsjahr T+6 | | | |
| Abschreibung des Aktivums (1'650'000 während 6 Jahren) | 3300 Planmässige Abschreibungen Sachanlagen | 1404 Hochbauten VV | 275'000 |
| Zahlung Unternehmerrechnungen für Rückbau (Verwendung der Rückstellung) | 2058 Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung | 504 (1404) Hochbauten VV | 450'000 |
| | 504 Hochbauten | 2000 Laufende Verbindlichkeiten | 503'200 |
| Abschreibung der Mehrkosten des Rückbaus (503'200 ./ 450'000) | 3301 Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen | 1404 Hochbauten VV | 53'200 |

Bei langfristigen Rückstellungen ist zu beachten, dass eine Abzinsung vorzunehmen ist, wenn der Unterschied wesentlich ist. Wird eine Rückstellung über mehrere Jahre abgezinst, erhöht sich der Barwert der Rückstellung mit jedem Jahr, mit dem sie sich dem erwarteten Zeitpunkt der Erfüllung nähert (gemäss IPSAS). Die Erhöhung des Barwerts wird als Zinsaufwand in der Erfolgsrechnung verbucht.

Zu Ziffer 3 der Fachempfehlung 09

- K Eine Eventualverbindlichkeit ist im Anhang der Jahresrechnung zu erfassen, wenn:
- es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich nicht zu einem Mittelabfluss führt, jedoch eine gewisse Eintrittswahrscheinlichkeit besteht, oder
 - es sich um eine gegenwärtige Verpflichtung handelt, die wahrscheinlich zu einem Mittelabfluss führt, deren Höhe jedoch nicht verlässlich geschätzt werden kann, oder
 - es sich um eine mögliche Verpflichtung handelt, deren Existenz von zukünftigen Ereignissen abhängt, die nicht vollständig unter der Kontrolle des öffentlichen Gemeinwesens stehen, und
 - der Betrag wesentlich ist.
- L Sind die Kriterien für Eventualverbindlichkeiten erfüllt, müssen diese im Anhang offen gelegt werden.
- M Gemäss Fachempfehlung 16 betreffend den Anhang zur Jahresrechnung sind die Eventualverbindlichkeiten unter dem Gewährleistungsspiegel im Anhang offen zu legen. In Tabelle 2 wird ein entsprechendes Beispiel aufgezeigt.

Tabelle 2 Eventualverbindlichkeiten resp. Gewährleistungsspiegel im Anhang

| | Bestand per 1.1. | Bestand per 31.12. |
|---|------------------|--------------------|
| Bürgschaftsverpflichtungen | | |
| – Genossenschaft Eisstadion, Erstellung Stadion GV-Beschluss vom xx.xx.xxxx | CHF 1'000'000 | CHF 1'000'000 |
| – Fussballclub XY, Sanierung Clubhaus ^a GR-Beschluss vom xx.xx.xxxx | CHF 50'000 | CHF 0 |
| Defizitgarantien | | |
| – Eidg. Turnfest GR-Beschluss vom xx.xx.xxxx | CHF 200'000 | CHF 200'000 |

^a Sanierung Clubhaus im Rechnungsjahr abgeschlossen, Bürgschaft wurde nicht beansprucht.

