

Frequently Asked Questions (FAQ)

Unterscheidung von passiven Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen in der Investitionsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Unterscheidung von passiven Rechnungsabgrenzungen und Rückstellungen in der Investitionsrechnung behandelt.

Frage

Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung (IR) werden über die Konten 1046 und 2046 vorgenommen. Zusätzlich zu den aktiven/passiven Rechnungsabgrenzungen sind im Kontenplan auch noch kurzfristige bzw. langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung (Konten 2058 und 2088) vorgesehen. Wie erfolgt die Unterscheidung zu den passiven Rechnungsabgrenzungen?

Antwort

- A Laut der Fachempfehlung 05 des harmonisierten Rechnungslegungsmodells, sind **passive Rechnungsabgrenzungen** in der Investitionsrechnung folgendermassen charakterisiert:
- Es handelt sich um **vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben)**, die erst in der folgenden Rechnungsperiode oder im gewöhnlichen Geschäftszyklus (Geschäftspraxis) von Dritten in Rechnung gestellt werden;
 - Sie werden zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst.
- B Laut Auslegung zur Fachempfehlung 09 ist eine **Rückstellung** zu bilden, wenn (kumulativ)
- 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%);
 - die Höhe der Verpflichtung zuverlässig geschätzt werden kann und
 - der Betrag wesentlich ist.
- C Im Vergleich zu den passiven Rechnungsabgrenzungen weisen die Rückstellungen folgende Merkmale auf:
- Sie können kurz- oder langfristig sein;
 - Betrag und Fälligkeit (d.h. Zeitpunkt) der Auszahlung lassen sich nicht genau bestimmen.
- D Eine Rückstellung ist kurzfristig, wenn der Mittelabfluss innerhalb der folgenden Rechnungsperiode zu erwarten ist.

- E Massgebend für die Verbuchung einer Rechnungsabgrenzung ist der Zu- oder Abgang eines Nutzens. Nicht entscheidend sind der Zeitpunkt der Zahlung oder rein kreditrechtliche Vorgänge. Obwohl der Betrag der passiven Rechnungsabgrenzung unter Umständen ebenfalls geschätzt werden muss, sind die damit verbundenen Unsicherheiten in der Regel wesentlich kleiner als bei Rückstellungen. Bei einer Rückstellung kommt zur Unsicherheit der Betragshöhe grundsätzlich noch die Unsicherheit der Eintretenswahrscheinlichkeit hinzu, welche bei passiven Rechnungsabgrenzungen nicht vorhanden ist. Rückstellungen werden gebildet, wenn im Geschäftsjahr erkennbar wird, dass in Zukunft wahrscheinlich (> 50% Wahrscheinlichkeit) eine Zahlung fällig wird, deren Ursprung in der Vergangenheit liegt. Es ist somit noch nicht sicher, jedoch bereits wahrscheinlich (> 50%), dass sich der Mittelabfluss realisiert.
- F Um zum Nutzungsbeginn oder Bilanzstichtag die gesamten oder aufgelaufenen Anschaffungs- oder Herstellkosten in der Bilanz auszuweisen, sind die noch nicht in Rechnung gestellten Leistungen für Investitionen (Sachanlagen, immaterielle Anlagen, Investitionsbeiträge, etc.) als passive Rechnungsabgrenzung zu bilanzieren (Arbeit bzw. Auftrag wurde bereits ausgeführt, jedoch liegt noch keine Rechnung vor).
- G **Restkosten und Abschlussarbeiten**, welche am Bilanzstichtag noch nicht ausgeführt sind (Leistung noch nicht erbracht), werden nicht bilanziert, da es sich dabei erst um eine finanzielle Zusicherung (*commitment*) handelt, falls die Arbeiten am Bilanzstichtag noch nicht ausgeführt sind. Sind die Arbeiten ausgeführt, die Fakturierung der Rechnung aber noch nicht erfolgt, werden diese Kosten als passive Rechnungsabgrenzungen verbucht. Restkosten und Abschlussarbeiten werden weder als kurz-, noch als langfristige Rückstellungen verbucht.
- H Bei **Garantierückbehalten** sind zwei Situationen zu unterscheiden:
- Wird der Mangel nachträglich behoben, kann die mangelhafte Leistung bereits bilanziert werden. Die noch nicht erfolgte Zahlung stellt damit eine passive Rechnungsabgrenzung dar. Wurde die Rechnung bereits als Kreditor verbucht, bleibt sie bis zur Zahlung als Kreditor offen.
 - Wird allerdings auf die Behebung des Mangels verzichtet, dürfen nur die aufgrund der mangelhaften Leistung effektiv geschuldeten Kosten den Anschaffungs- und Herstellkosten zugerechnet resp. aktiviert werden.
- I **Uneinigkeit über Honorare** sind gemäss den allgemeinen Kriterien von Rückstellungen zu beurteilen. Die Streitsumme - falls diese dann nach einem verlorenen Prozess oder aussergerichtlichen Einigung zu einem Mittelabfluss führen - stellen Teil der Anschaffungs- und Herstellkosten dar.

- J **Rückbaukosten** für Sachanlagen können aus zwei Tatbeständen resultieren:
- Das zu erstellende Anlagegut muss nach der Nutzung zwingend zurückgebaut werden. In diesem Fall ist eine Rückstellung notwendig. Sie basiert auf einer verlässlichen Schätzung der Rückbaukosten zum Zeitpunkt der Anschaffung der Sachanlage. Kann keine verlässliche Schätzung gemacht werden, handelt es sich allenfalls um eine Eventualverpflichtung.
 - Um das Anlagegut erstellen zu können, müssen eventuell vor der Nutzung Rückbauten getätigt werden. Hier ist keine Rückstellung notwendig.

In beiden Fällen werden die Rückbaukosten zusammen mit dem Anlagegut aktiviert und über die Nutzungsdauer abgeschrieben. Im ersten Fall ist eine Rückstellung in der Bilanz separat auszuweisen. Sie ist periodisch zu überprüfen und allenfalls anzupassen.

Spätere Erhöhungen oder Reduktionen der Rückstellung werden über die Investitionsrechnung verbucht, falls sie die Aktivierungsgrenze überschreiten. Ansonsten werden sie über die Erfolgsrechnung verbucht.

Durch die Aktivierung und planmässige Abschreibung der Rückbaukosten werden diese über die gesamte Nutzungsdauer der Sachanlage verteilt. Damit werden alle Nutzungskosten (inkl. später stattfindender Rückbau) periodengerecht verbucht.

Die Rückstellung darf erst im Zeitpunkt des Rückbaus (am Ende der Nutzungsdauer) verwendet oder aufgelöst werden.

Bei PPP (Public Private Partnership), bei denen die Rückbaukosten expliziter Vertragsbestandteil sind, werden diese über den Vertrag finanziert und entsprechend der vertraglichen Regelungen aktiviert oder passiviert.

Diese Verbuchung ist IPSAS-konform.

Lausanne, 17.12.2015