

Fachempfehlung 09 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Empfehlung

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, rechtliche oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber schätzbar ist.
- 2 Rückstellungen dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.
- 3 Eventualverbindlichkeiten stellen mögliche Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis (vor dem Bilanzstichtag) dar, wobei die Existenz der Verbindlichkeit erst durch ein zukünftiges Ereignis bestätigt werden muss.
- 4 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sollten in der Regel im Anhang zur Rechnung angeführt werden, sofern sie für die Beurteilung der Rechnung von Bedeutung sind. In Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Rechnung erfolgen, wobei in diesem Falle die Verfahrens-Regelungen Exekutive/Parlament massgebend sind.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 5 Rückstellungen dienen, wie die passiven Rechnungsabgrenzungen, der periodenkongruenten Erfassung von Aufwendungen und erfolgen aufgrund von Tatbeständen, welche mit genügender Wahrscheinlichkeit auf einen künftigen Aufwand hinweisen. Diese Verpflichtung rechtfertigt die Verbuchung einer Verbindlichkeit. Die Rückstellung kann auf einer ausdrücklich rechtlichen oder einer faktischen Verpflichtung basieren (in Analogie zu Swiss GAAP FER 23, Ziff. 2).
- 6 Im Gegensatz 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.
- 7 Zukünftige Erträge und zukünftige Aufwände stellen selten verpflichtende Ereignisse im Sinne einer Rückstellung dar. Ebenso sind nicht in Rechnung gestellte fällige Verbindlichkeiten keine Rückstellungen, sondern passive Rechnungsabgrenzungen.
- 8 Während passive Rechnungsabgrenzungen jedoch immer kurzfristig sind, d.h. zwei Jahre voneinander abgegrenzt werden, können Rückstellungen sowohl kurz- als auch langfristig sein. Zudem lassen sich Betrag und Fälligkeit bei den Rückstellungen im Gegensatz zu den passiven Rechnungsabgrenzungen nicht im Voraus genau bestimmen. Bei bedeutenden Ferien und Überzeitguthaben bestehen zwei Verbuchungsalternativen: diese können entweder abgegrenzt

oder als kurzfristige Rückstellungen verbucht werden, da sie Merkmale beider Varianten aufweisen können. Bei unbestimmter Höhe und Fälligkeit ist eher die Bildung einer Rückstellung angezeigt (vgl. auch Fachempfehlung 05 sowie Anhang zum Kontenrahmen, Konten 2040 und 2050).

- 9** Gegenüber anderen Verbindlichkeiten unterscheiden sich Rückstellungen dadurch, dass eine Unsicherheit bezüglich Betragshöhe und Zeitpunkt des Mittelabflusses besteht. Kann der Betrag hingegen verlässlich bestimmt werden, ohne dass eine Rechnung vorliegt, so werden passive Rechnungsabgrenzungen gebildet, wenn zwei aufeinander folgende Jahre betroffen sind.
- 10** Zu berücksichtigen ist das Kriterium der Wesentlichkeit: Es sind nur solche Rückstellungen zu erfassen, welche für die zuverlässige Beurteilung der Jahresrechnungen des öffentlichen Gemeinwesens wesentlich sind.
- 11** Bei der Handhabung von Rückstellungen sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:
 - Die Rückstellungen sind regelmässig neu zu bewerten (vor jedem Bilanzstichtag).
 - Die Höhe der Bewertung erfolgt aufgrund einer Analyse des jeweiligen Ereignisses in der Vergangenheit.
 - Ein erst nach dem Bilanzstichtag auftretendes Ereignis muss dann Gegenstand einer Rückstellung sein, wenn deutlich wird, dass aufgrund dieses Ereignisses am Bilanzstichtag eine Verpflichtung bestanden hätte.
 - Die Rückstellungen sind im selben Bereich aufzulösen, in welchem sie gebildet wurden.
 - Die Rückstellungsveränderungen müssen über das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit oder dem Ergebnis aus Finanzierung erfasst bzw. offengelegt werden. Diese Veränderungen werden in der indirekten Darstellung des Geldflusses aus operativer Tätigkeit in der Geldflussrechnung als liquiditätsunwirksame Aufwände/Erträge ausgewiesen.
 - Der Betrag muss nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich zu berücksichtigen ist. Beispiel: Bestehen Garantiegewährleistungen hinsichtlich aller möglichen Schadenfälle im Umfang von CHF 1'000'000, wovon erfahrungsgemäss 5% eintreten, so sind CHF 50'000 Franken zurückzustellen.
 - Im Einzelfall werden nur dann Rückstellungen gebildet, wenn sie wesentlich sind und die Eintretenswahrscheinlichkeit grösser als 50% ist.
 - Keine Rückstellungen sind zu bilden für zukünftige Aufwände, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind.
 - Die Verbuchung der Rückstellungen erfolgt über die entsprechenden Aufwandkonti. Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über dieselben Aufwandkonti gebucht, über die sie vorgängig gebildet wurden: Die Verwendung der Rückstellung wird ebenfalls über das entsprechende Aufwandkonto gebucht, jedoch mit einer Gegenbuchung, so dass die Auswirkung auf die Erfolgsrechnung neutral ist (Bruttoprinzip).

12 Tabelle 09-1 zeigt die Handhabung und Verbuchung von Rückstellungen am Beispiel von Rückstellungen für Lohnforderungen, die vor Gericht hängig sind. Desweiteren wird der Spezialfall „Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen“ behandelt (siehe Beispiel 09-1).

Zu Ziffer 3

- 13 Bestehende Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis können Eventualverbindlichkeiten sein. Sie werden nicht passiviert, wenn
- mutmasslich keine Leistung zur Begleichung der Verpflichtung zu erbringen ist; oder
 - die Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich geschätzt werden kann.
- 14 Im Gegensatz zu den Rückstellungen entfallen bei den Eventualverbindlichkeiten die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verpflichtung und es besteht eine gewisse Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtungen bzw. Forderungen. Das Flussdiagramm in Abbildung 09-1 zeigt auf, wie Rückstellungen von Eventualverbindlichkeiten abgegrenzt werden.
- 15 *Begriffliche Abgrenzung zu den Rücklagen:* Rücklagen sind ein synonyme Begriff für Reserven, welche Eigenkapital darstellen.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 09-1 Flussdiagramm zur Abgrenzung von Rückstellungen zu den Eventualverbindlichkeiten

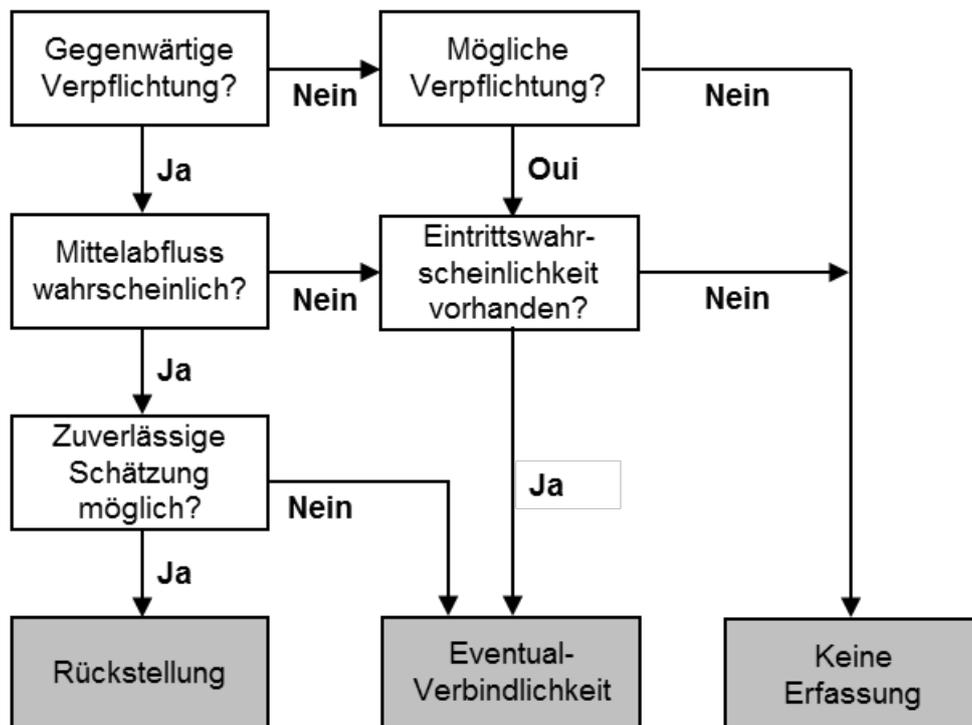


Tabelle 09-1 Handhabung und Verbuchung der Rückstellungen

Vorgang	Verbuchung	
	Soll	Haben
Bildung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)
Erhöhung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)
Auflösung der Rückstellung	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)
Verwendung der Rückstellung	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)	Kasse (1000)
	Rückstellungen für langfristige Ansprüche des Personals (2081)	Löhne des Verwaltungs- und Betriebspersonals (301X)

Beispiel 09-1 Spezialfall Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen

Restrukturierungskosten entstehen durch eine vom öffentlichen Gemeinwesen angeordnete Aufgabe eines Teils seiner Tätigkeit. In einem Plan sind die zu treffenden Massnahmen (Stilllegung von Betriebsanlagen, Abbau der Stellenzahl, Stellenverschiebungen, Änderung der Dauer des Arbeitsvertrags usw.) zu beschreiben. Typischerweise direkt anfallende Restrukturierungskosten sind : Abfindungszahlungen, Überbrückungsrenten für AHV, Pensionskasse, weitere Personalkosten (Dienstleistungen im Zusammenhang mit Entlassungen, Kosten bedingt durch den Stellenwechsel von Angestellten), Kosten für die Betriebsstilllegung von Anlagen (z.B. Rückbau von Anlagen) und weitere direkt anrechenbare Kosten. Voraussetzung für die Bildung von Rückstellungen ist das Vorliegen eines Restrukturierungsplans. Damit die Rückstellungen gebildet werden können, muss ausserdem der Beschluss des für die Massnahmenumsetzung zuständigen Organs vorliegen.