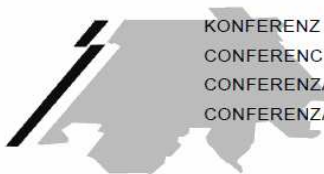


HRM 2



KONFERENZ DER KANTONALEN AUFSICHTSSTELLEN ÜBER DIE GEMEINDEFINANZEN
CONFERENCE DES AUTORITES CANTONALES DE SURVEILLANCE DES FINANCES COMMUNALES
CONFERENZA DELLE AUTORITA DI VIGILANZIA SULLE FINANZE DEI COMUNI
CONFERENZA DA LAS AUTORITADS DA SURVEGLIANZA CHANTUNALAS SUR LAS FINANZAS COMMUNALAS

Konferenz der kantonalen Aufsichtsstellen über die Gemeindefinanzen
Interkantonale Koordinationsgruppe HRM2

Stand: 31. Dezember 2009
Version: 3.0

ARBEITSPAPIER HRM2-ARBEITSGRUPPE 3

RÜCKSTELLUNGEN UND EVENTUALVERBINDLICHKEITEN

Mitglieder der Arbeitsgruppe

Thomas Steiner	SO
Hans-Peter Berger	BE
Armin Blumenthal	GR

A. RÜCKSTELLUNGEN

1. Ausgangslage HRM2

- 11 Im HRM2 werden Rückstellungen in Anlehnung an GAAP FER 23 hinsichtlich der
- a) Ereignisse (Restrukturierung, Ansprüche Personal, Spezialfälle etc.),
 - b) Bildung und Auflösung (Nettoverbuchungsprinzip) und
 - c) Pflicht zur regelmässigen Neubewertung
- umfassender definiert.
- 12 Der Anwendungsbereich von Rückstellungen wird im Vergleich zu HRM1 stark erweitert, was auch im Kontenplan der Bilanz mit der Sachgruppe 205 (kurzfristige Rückstellungen) und der Sachgruppe 208 (langfristige Rückstellungen) ersichtlich ist.
- 13 Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS) hat seinerseits die entsprechenden Empfehlungen (Ziffern 1 und 3) der Empfehlung Nr. 9 ausgelegt. Ein provisorischer Entwurf (Stand 3.12.2009) liegt unter C2 dieser Vorlage bei.

2. Besonderheiten Gemeinden

- 21 Im HRM1 wurde der Begriff der Rückstellungen auf Stufe Gemeinden bisher eher eng gefasst, indem Rückstellungen bisher nur in ausgewählten Fällen gebildet wurden (LR: Bestellung, Auftrag liegt vor; IR: Leistungen bereits erbracht, Rechnung steht noch aus).
- 22 Mit den erweiterten HRM2-Empfehlungen zu Rückstellungen ist davon auszugehen, dass in der Rechnungslegung der Gemeinden zahlreiche neue Rückstellungspositionen zu Lasten der Erfolgsrechnung respektive Investitionsrechnung gebildet werden. Diese Rückstellungen sind anlässlich des Übergangs zum HRM2 nach der Fachempfehlung Nr. 19, Ziffer 3 einer vollständigen (Neu-) Bewertung zu unterziehen.
- 23 Gemäss Erläuterung 10 zu Ziffer 1 der Empfehlung sind Rückstellungen nur zu erfassen, welche für eine zuverlässige Beurteilung der Gemeindefinanzrechnung wesentlich sind. Diese Wesentlichkeit ist für jede Einheit (Rückstellungsart) zu definieren (z.B. im Kanton BE: Ferien- und Überzeitguthaben in % des Gesamtvolumens der Besoldungen, vgl. auch Auslegung SRS, lit. C).
- 24 Bezüglich Rückstellungsspiegel wird auf den Anhang C2 und die Empfehlungen der Arbeitsgruppe 6 verwiesen.

3. Empfehlung der kantonalen Aufsichtsstellen

Grundsätzlich sind die Ausführungen der SRS vom 08.12.2009 zur Fachempfehlung auch für die Stufe der Gemeinden geeignet und können übernommen werden. Gegebenenfalls sind je nach Kanton die Aufzählung von Gründen von Rückstellungen (Buchstabe G) respektive die Verbotsregelung nach Buchstabe H anzupassen.

B. EVENTUALVERBINDLICHKEITEN

1. Ausgangslage HRM2

- 11 Es gilt zu unterscheiden zwischen Gewährleistungsspiegel (respektive Eventualverbindlichkeiten) nach Fachempfehlung Nr. 9 und 16 und Beteiligungsspiegel nach Fachempfehlung 16.
- 12 Unter Ziffer 3 dieser Empfehlung wird der Begriff der Eventualverbindlichkeit (respektive Gewährleistungsspiegel) umschrieben und in der Auslegung zur Fachempfehlung SRS-CSPCP ergänzend spezifiziert.

2. Besonderheiten Gemeinden

- 21 Bereits heute weisen die Gemeinden Angaben "unterhalb des Bilanzstrichs" wie Bürgschaften, Garantieverpflichtungen (Defizitgarantien, Nachschusspflichten), nicht bilanzierte Leasingverpflichtungen oder Unterdeckungen von Pensionskassen in ihren Jahresrechnungen im Anhang aus.
- 22 Je nach Kanton ist auf Stufe Gemeinde das Eingehen solcher Verpflichtungen abhängig vom Beschluss des zuständigen Organs gemäss jeweils gültiger Finanzkompetenz.
- 22 Bezüglich Darstellung des entsprechenden Gewährleistungsspiegels wird auf den Anhang C2 und auf die Empfehlungen der Arbeitsgruppe 6 verwiesen.

3. Empfehlung der kantonalen Aufsichtsstellen

Grundsätzlich sind die Ausführungen der SRS vom 8.12.2009 zur Fachempfehlung für die Stufe der Gemeinden geeignet und können übernommen werden.

C. ANHANG

C1 FE Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverpflichtungen

Nr. 09: Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Empfehlung

- 1 Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche, vereinbarte 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 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 passive Rechnungsabgrenzung der periodenkongruenten Erfassung von Aufwendungen und werden aufgrund von Tatbeständen gemacht, welche mit genügender Sicherheit auf einen künftigen Aufwand hinweisen. Diese Verpflichtung begründet eine 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 auch langfristig sein.
 - Betrag und Fälligkeit (d.h. Zeitpunkt der Auszahlung) lassen sich nicht genau bestimmen.
- 7 Zu berücksichtigen ist zudem, dass zukünftige Erträge und zukünftige Aufwände keine verpflichtenden Ereignisse im Sinne der Rückstellungen darstellen. Ebenso sind nicht fakturierte 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. Zu-**

dem 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 5 sowie Anhang A zum Kontenrahmen, Sachgruppen 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, die konkrete Rechnung liegt aber noch nicht vor, 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 öffentlichen Rechnungen der Gemeinden 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 Zwischenergebnis oder das Finanzergebnis erfasst bzw. offengelegt werden (Ausweis in der Geldflussrechnung als liquiditätswirksame Aufwände/Erträge).
 - Der Betrag muss nach wirtschaftlichem Risiko abgeschätzt werden, wobei dieses so objektiv wie möglich berücksichtigt wird. Beispiel: Bestehen Garantiegewährleistungen hinsichtlich aller möglichen Schadenfälle im Umfang von 1'000'000 Fr., wovon erfahrungsgemäss 5% eintreten, so sind 50'000.- Franken zurückzustellen.
 - Im *Einzelfall* werden dann Rückstellungen gebildet, wenn sie wesentlich sind und die Eintretenswahrscheinlichkeit grösser 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 ge-

bucht, über die sie vordem 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 1 zeigt die Handhabung und Verbuchung von Rückstellungen gemäss dem HRM2 am Beispiel von Rückstellungen für Lohnforderungen, die vor Gericht hängig sind. Desweiteren werden die Spezialfälle "Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen" und "Pensionskassenverpflichtungen" behandelt.

Zu Ziffer 3

- 13** Bestehende Verbindlichkeiten aus einem vergangenen Ereignis können Eventualverbindlichkeiten sein, wenn sie nicht passiviert sind, da

- mutmasslich keine Leistung zur Begleichung der Verpflichtung zu erbringen ist, oder
- die Höhe der Verpflichtung nicht verlässlich geschätzt werden kann.

Als Eventualverpflichtungen sind auch die allfälligen Fehldeckungen von Pensionskassen zu behandeln.

- 14** Im Gegensatz zu den Rückstellungen entfallen bei den Eventualverpflichtungen die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verbindlichkeit und es besteht eine gewisse Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtungen bzw. Forderungen. Das Flussdiagramm in Abbildung 1 zeigt auf, wie Rückstellungen von Eventualverpflichtungen abgegrenzt werden.

- 15** *Begriffliche Abgrenzung zu den Rücklagen:* Rücklagen sind ein synonyme Begriff für Reserven, welche Eigenkapital darstellen.

Beispiele und Grafiken

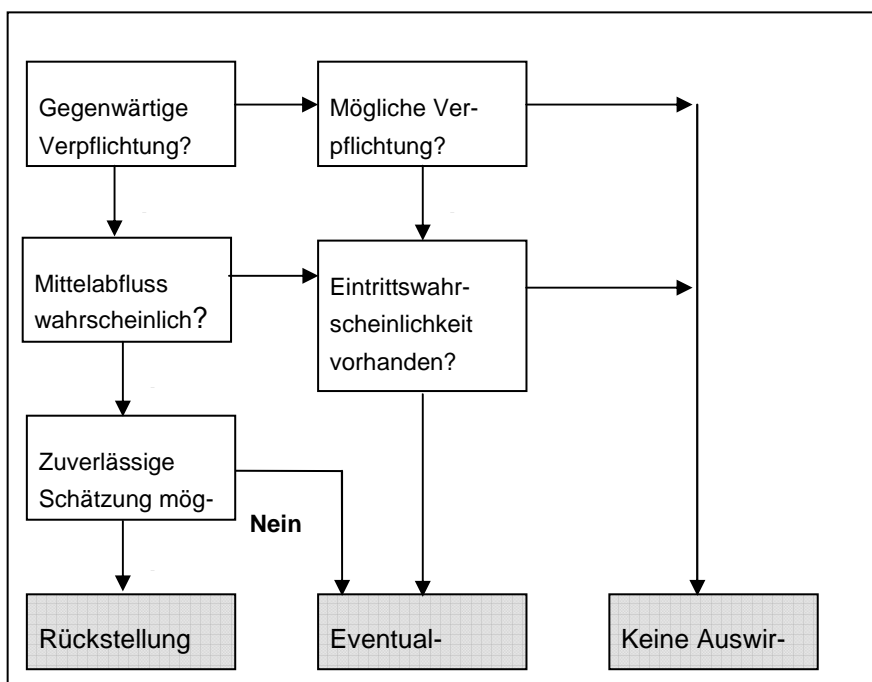


Abbildung 1 Flussdiagramm zur Abgrenzung von Rückstellungen zu den Eventualverpflichtungen

Tabelle 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)

1. Beispiel: Spezialfall Restrukturierungskosten bei geplantem Stellenabbau und Vorpensionierungen

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

2. Beispiel: Spezialfall Pensionskassenverpflichtungen

Es stellt sich die grundsätzliche Frage, wie die Garantie für eine Deckungslücke einer öffentlich-rechtlichen Pensionskasse buchhalterisch behandelt werden soll. Gemäss Art. 69 BVG und Art. 45 BVV 2 dürfen die öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen vom Grundsatz der Bilanzierung in geschlossener Kasse abweichen, wenn die BVG-Leistungen garantiert sind. Gemäss geltender Regelung wird der garantierte Betrag der Deckungslücke als Eventualverpflichtung unter dem Bilanzstrich aufgeführt.

Gegenwärtig existieren keine Bestimmungen auf Bundesebene, welche einen minimalen Deckungsgrad von öffentlich-rechtlichen Pensionskassen mit Staatsgarantie vorschreiben.

In Zukunft sind allerdings solche Vorschriften geplant. Der Bundesrat hat einen Bericht einer Expertenkommission in die Vernehmlassung gegeben, welcher sich mit der Finanzierung öffentlich-rechtlicher Vorsorgeeinrichtungen befasst. Dieser Bericht bzw. der Bundesrat empfehlen, den öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtungen während einer Übergangsfrist von 30 Jahren weiterhin die Möglichkeit zu gewähren, ein Mischfinanzierungssystem anzuwenden (teilweise Umlageverfahren, teilweise Kapitaldeckungsverfahren). Solche Vorsorgeeinrichtungen müssen zwingend über eine Staatsgarantie verfügen. Vorsorgeeinrichtungen, die im vollen Kapitaldeckungsverfahren geführt werden und die voll ausfinanziert sind, benötigen keine Staatsgarantie. Die Staatsgarantie für öffentliche Vorsorgeeinrichtungen, die im Mischfinanzierungssystem geführt werden, wird definiert „als Garantie des Gemeinwesens für Leistungen einer Vorsorgeeinrichtung, wenn diese die Leistungen nicht mehr erbringen kann“. Die Garantie soll neben dem Obligatorium auch das Überobligatorium erfassen. Sie gilt für die ganze Vorsorgeeinrichtung, auch wenn externe Arbeitgeber angeschlossen sind. Die Staatsgarantie stellt somit eine Ausfallgarantie für den Fall dar, dass die Vorsorgeeinrichtung bei Risikoeintritt die dem Versicherten geschuldeten Versicherungsleistungen oder im Fall der Teilliquidation einer öffentlich-rechtlichen Vorsorgeeinrichtung (bei Austritt von ganzen Betriebszweigen) die Austrittsleistung nicht mehr erbringen kann. Bis zur Fälligkeit stellt die Staatsgarantie gegenüber der Vorsorgeeinrichtung eine zinslose Eventualverpflichtung dar. Diese ist vom Gemeinwesen bilanztechnisch nicht als verzinsliche Schuld und umgekehrt von der Vorsorgeeinrichtung nicht als bilanzierbare Forderung auszuweisen. Erst im Zeitpunkt der Fälligkeit wird die Eventualverpflichtung beim Gemeinwesen zur verzinslichen bilanzierungspflichtigen Schuld bzw. bei der Vorsorgeeinrichtung zur bilanzierungspflichtigen Forderung. Nach Ablauf der Übergangsfrist von 30 Jahren müssen alle öffentlichen Pensionskassen voll ausfinanziert sein.

Für den Fall der Rechnungslegung HRM2 heisst dies, dass die entsprechenden Staatsgarantien, so lange sie nicht fällig sind (bei Illiquidität einer Kasse oder bei einer Teilliquidation) unter dem Strich als Eventualverpflichtung aufzuführen sind. Die Deckungslücken sind gemäss FER 16 zu berechnen. Wenn verschiedene Körperschaften einer Vorsorgeeinrichtung angeschlossen sind, so sind die Anteile den einzelnen Körperschaften zuzuweisen. Bei einer Teilliquidation, was unter Umständen häufig der Fall sein kann, hat das garantierende Gemeinwesen der Vorsorgeeinrichtung den allenfalls fehlenden Betrag zur Verfügung zu stellen, was zu einer Bilanzierung oder direkten Bezahlung führt.

Die Expertenkommission möchte während der Übergangsfrist zwar allen öffentlichen Pensionseinrichtungen einen minimalen Kostendeckungsgrad vorschreiben (auch jenen im Mischsystem). Jede Kasse, die im Mischfinanzierungssystem geführt wird, hätte für sich einen solchen festzulegen. Sollte sich später erweisen, dass der Kostendeckungsgrad unterschritten wird, so ist die Differenz aber weiterhin nicht zu bilanzieren. In diesem Falle muss die Aufsichtsbehörde gegenüber der Kasse Massnahmen ergreifen (falls sie dies nicht selbst tut), damit der minimale Deckungsgrad wieder hergestellt wird.

Handhabung von Vorsorge- bzw. Pensionskassenverpflichtungen gemäss den Rechnungslegungsstandards IPSAS, IAS und FER

Die IPSAS kennen keinen ausdrücklichen eigenen Standard zum Thema der Vorsorgeverpflichtungen. IPSAS 1 empfiehlt bei fehlender Regulierung, sich auf das Rahmenkonzept der International Financial Reporting Standards (IFRS) bzw. sich auf einen konkreten IFRS-Standard auszurichten. Im IFRS Regelwerk besteht der International Accounting Standard IAS 19 mit der Bezeichnung „Employee Benefits“. Gemäss IAS 19 sowie Swiss GAAP FER 16 sind Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen zu erfassen. Diese Regelungen sind aber privatwirtschaftlich ausgerichtet.

C2 FE Nr. 09: Auslegung der Fachempfehlung SRS-CSPCP

Schweizerisches Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor (SRS)

Conseil suisse de présentation des comptes publics (CSPCP)

Commissione svizzera per la presentazione della contabilità pubblica (CSPCP)

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

Zu Ziffer 1 der FE Nr. 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 FE Nr. 16 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 erfolgt, sind beide Beträge im Rückstellungsspiegel aufzuführen.
- G 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 Verbindlichkeiten können alternativ auch als Rechnungsabgrenzung verbucht werden, die Verbuchung als Rückstellung wird jedoch empfohlen.
 - Ansprüche des Personals: Abgangsentschädigungen, Lohnfortzahlungen, Sozialpläne, personalrechtliche Streitfälle (Lohnklagen), Überbrückungsrenten.
 - Prozesse: Honorare Rechtsanwalt inkl. Schadenbetrag, allfällige Prozessentschädigungen.
 - Nicht versicherte Schäden: Sachschäden und Staatshaftung, das 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.
- Finanzaufwand: Risiken aus Geschäftsfällen im Zusammenhang mit Finanz- oder Verwaltungsvermögen, die in einer späteren Rechnungsperiode vermutlich Finanzaufwand werden.
- Investitionsrechnung: Für Restkosten geleisteter Arbeit.
- Sanierung von Altlasten: Zum Beispiel Schiessanlagen.
- Restrukturierungskosten: Sofern zuverlässig schätzbar und Restrukturierung beschlossen.
- Rückbaupflicht.
- Steuerkraft: 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 die Konten gemäss Handbuch HRM2, Seiten 160 und 161. Sie ist nicht abschliessend. *Beispiele 1a bis 1c* zeigen mögliche Tatbestände.

H 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

Die Beispiele sind nicht abschliessend.

Tabelle 1: Rückstellungsspiegel im Anhang

Jahresrechnung 2008	2050*	2051 und 2081*	2055 und 2085*	2058 und 2088*	Sachgruppen 205x und 208x*
Franken	Mehrleistungen des Personals	Andere Ansprüche des Personals	Übrige betriebliche Tätigkeit	Investitions- rechnung	Total
Bestand per 1.1.	280'000	120'000	420'000	0	820'000
Bildungen (inkl. Erhöhungen)	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

*Anmerkung: Hier Kontonummern zu Informationszwecken, im Anhang zur Jahresrechnung besser weglassen.

Kommentar zu den wichtigsten Positionen:



Beispiel 1a: Bildung und Verwendung von Rückstellungen

Die Rechnung für das Anwaltshonorar betreffend der im Rechnungsjahr T abgeschlossenen Streitsache F ist bis zum Rechnungsabschluss nicht eingetroffen. Gemäss telefonischer Auskunft der Anwaltskanzlei ist mit Kosten von rund CHF 250'000 zu rechnen. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt, es wird eine entsprechende Rückstellung gebildet.

Die im Folgejahr (T+1) eintreffende Honorarrechnung beläuft sich auf CHF 256'500.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahr T			
Bildung Rückstellung Honorar Streitsache F	3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten	2052 Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse	250'000
Rechnungsjahr T+1 (Variante 1)			
Zahlung Honorar Streitsache F	2052 kurzfristige Rückstellungen für Prozesse	3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten	250'000
	3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	256'500
Rechnungsjahr T+1 (Variante 2)			
Zahlung Honorar Streitsache F	2052 kurzfristige Rückstellungen für Prozesse	2000 Laufende Verbindlichkeiten	250'000
	3132 Honorar externe Berater, Gutachter, Fachexperten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	6'500

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. 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

Beim Rechnungsabschluss des Jahres T sind noch einige Unternehmerrechnungen betreffend der Sanierung des Verwaltungsgebäudes ausstehend. Gemäss Zusammenstellung des bauleitenden Architekten betragen die ausstehenden Rechnungen für Werkleistungen rund CHF 450'000. Der Betrag wird als wesentlich beurteilt, es wird eine entsprechende Rückstellung gebildet.

Im Folgejahr (T+1) treffen die Unternehmerrechnungen ein. Sie betragen Total CHF 503'200.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahr T			
Bildung Rückstellung Unternehmerrechnungen Verwaltungsgebäude	504 Hochbauten	2058 Kurzfristige Rückstellungen der IR	450'000
Rechnungsjahr T+1			
Zahlung Unternehmerrechnungen	2058 Kurzfristige Rückstellungen der IR	504 Hochbauten	450'000
	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	503'200

➔ 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 19.53 – 19.57).

Zu Ziffer 3 der FE Nr. 09

- I 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 Gemeinwesens stehen, und
 - eine Rechtsgrundlage vorhanden sowie
 - der Betrag wesentlich ist.
- J Sind die Kriterien für Eventualverbindlichkeiten erfüllt, müssen diese erfasst werden.
- K Gemäss FE Nr. 16 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.