

Rückstellungen

Rückstellungen werden für ungewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten gebildet.

Die gesetzliche Grundlage zur Bildung von Rückstellungen im kommunalen Bereich findet sich im § 88 GO NRW.

Unter Rückstellungen sind Verpflichtungen eines Unternehmens / einer Gemeinde zur Erbringung einer vermögensmindernden Leistung zu verstehen, die dem **Grunde** oder der **Höhe** nach ungewiss sind.

Ungewiss dem Grunde nach bezeichnet die Unsicherheit, ob überhaupt eine Verpflichtung der Gemeinde besteht.

Ungewiss der Höhe nach bezeichnet die Bewertungsunsicherheit hinsichtlich der Höhe der Verpflichtung.

Für die Bildung einer Rückstellung ist es notwendig, dass die Entstehung einer Verbindlichkeit hinreichend wahrscheinlich ist.

Das heißt, es müssen mehr Gründe dafür als dagegen für das Entstehen oder Bestehen einer Verbindlichkeit vorliegen.

Rückstellungen sind dem Fremdkapital zuzuordnen und damit auf der Passivseite der Bilanz auszuweisen. Sie sind Passivposten für im abgeschlossenen Haushaltsjahr entstandene Verpflichtungen der Gemeinde, die zu künftigen Ausgaben führen.

Der Aufwand dieser Periode wird ihr durch die Bildung der Rückstellung auch wirtschaftlich sowie zeit- und verursachungsgerecht zugeordnet und nicht erst zu einem späteren Zeitpunkt, dem realen Liquiditätsabflusses, erfasst.

Rückstellungen vs. Rücklagen

Rückstellungen dürfen nicht mit Rücklagen verwechselt werden.

Rücklagen sind Bestandteil des Eigenkapitals der Kommune. Sie werden aus den festgestellten Jahresüberschüssen (Gewinn bei kaufmännischen Unternehmen) gebildet und dienen dem Schutz des vorhandenen Kapitals im Falle von Ergebnisfehlbeträgen (Verlust bei kaufmännischen Unternehmen).

Sie werden damit beim Eigenkapital ausgewiesen.

Rückstellungen vs. Verbindlichkeiten

Der entscheidende Unterschied von Rückstellungen zu Verbindlichkeiten liegt darin, dass sich Verbindlichkeiten zeit- und zahlenmäßig genau bestimmen lassen.

Im Gegensatz hierzu sind Rückstellungen ungewisse Aufwendungen, deren Höhe und ihr tatsächliches Entstehen noch nicht genau bekannt sind. Sie zeichnen durch bestehende Ungewissheiten hinsichtlich Grund, Höhe oder Fälligkeit der Verpflichtung aus.

Rückstellungen vs. PRAP

Rechnungsabgrenzungsposten haben mit den Rückstellungen insofern eine Gemeinsamkeit, als das der Aufwand und der Ertrag periodengerecht dem Jahr zugerechnet wird, in dem er wirtschaftlich entstanden ist.

Wesentliche Unterschiede zwischen beiden Posten liegen darin, dass

- a) RAPs in der Höhe konkret feststehen, da bereits ein realisierter Zahlungsfluss erfolgt ist, und
- b) der Aufwand bei der Rückstellung im bilanzierten Jahr liegt und der Mittelabfluss erst in späteren Perioden erfolgt, wohingegen beim ARAP der Mittelabfluss bereits im bilanzierten Jahr liegt und der Aufwand dem Folgejahr zugerechnet werden muss

Rechnungswesen im NKF

Nach den Vorschriften des § 37 KomHVO sind Rückstellungen für die nachstehenden Sachverhalte zulässig und zu bilden:

- Pensionsrückstellungen; § 37, I und II KomHVO
- Beihilferückstellungen; § 37, I und II KomHVO
- Rückstellungen für die Rekultivierung und Nachsorge von Deponien; § 37, III KomHVO
- Rückstellungen für die Altlastenentsorgung; § 37, III KomHVO
- Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung; § 37, IV KomHVO
- Drohverlustrückstellungen; § 37, VI KomHVO
- Rückstellungen für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach zum Bilanzstichtag unbekannt sind:
 - Rückstellungen für anhängige Gerichtsverfahren
 - Rückstellungen für zum Bilanzstichtag vorhandene Arbeitszeitguthaben
 - Rückstellungen für zum Bilanzstichtag noch vorhandene Urlaubsansprüche
 - Rückstellungen aus der Inanspruchnahme der Altersteilzeit
 - Rückstellungen für Verpflichtungen aus der Gewährung von Jubiläumswendungen

Rechnungswesen im NKF

Drohverlustrückstellungen gem. § 37, VI KomHVO

- Drohverlustrückstellungen sind keine Rückstellungen für Gerichtsprozesse
- Drohverlustrückstellungen werden für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet.
- Schwebende Geschäfte, sind Geschäfte, die von der zur Lieferung / Leistung verpflichteten Vertragspartei noch nicht erfüllt worden sind.
- Diese dürfen nach den GoB nicht verbucht werden. Die Verbuchung erfolgt erst, wenn das Geschäft nicht mehr schwebend ist, also eine Forderung oder Verbindlichkeit entstanden ist.
- Drohen am Bilanzstichtag aus schwebenden Geschäften Verluste, so ist eine Drohverlustrückstellungen zu bilden.
- Verluste aus schwebenden Geschäften drohen zumeist im internationalen Handel, wenn Währungsrelationen sich verändern.

Rechnungswesen im NKF

Für die nach § 37, V KomHVO zu bildenden Rückstellungen bestehen keine Wahlrechte. Sie sind zu bilden, sofern der zu leistende Betrag nicht geringfügig ist. Es muss zudem wahrscheinlich sein,

- dass eine Verbindlichkeit zukünftig entsteht,
- die wirtschaftliche Ursache vor dem Bilanzstichtag liegt und
- die zukünftige Inanspruchnahme voraussichtlich erfolgen wird.

Weiterhin können nach der Vorschrift des § 37, V KomHVO Rückstellungen für unbestimmte Aufwendungen in künftigen Haushaltsjahren für die erhöhte Heranziehung zu Umlagen (Kreisumlage, Landschaftsumlage, Regionsumlage StädteregionAachen, Verbandumlage Regionalverband Ruhr) gebildet werden.

Gemäß § 37 Abs. 7, S.1 KomHVO dürfen sonstige Rückstellungen nur dann gebildet werden, soweit diese ausdrücklich durch Gesetz oder Verordnung zugelassen sind.

Im Gegensatz zum Handelsrecht kennt das nordrhein-westfälische Haushaltsrecht keine Passivierungswahlrechte. Es besteht ausschließlich eine Passivierungspflicht. Geringfügige Beträge müssen jedoch nicht zurückgestellt werden.

Die Höhe der Rückstellungen erfolgt meist auf der Basis von kaufmännischen Erfahrungswerten und sie werden, soweit nicht durch konkrete Berechnungen möglich, im Rahmen einer vernünftigen kaufmännischen Beurteilung unter Berücksichtigung der tatsächlichen objektiven wirtschaftlichen Verhältnisse ermittelt.

Wegen der für eine Rückstellung charakteristischen Ungewissheit der Verpflichtung ergibt sich ein kalkulatorischer Ermessensspielraum beim Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen.

Hierbei ist das im Imparitätsprinzip von grundlegender Bedeutung. Die Rückstellungen müssen das bestehende Risiko in voller Höhe abdecken und sind daher in der identifizierten Risikohöhe anzusetzen.

Rechnungswesen im NKF

Die Rückstellung ist zum Bilanzstichtag zu bilden, wenn diese bis zu diesem Zeitpunkt wirtschaftlich oder rechtlich als verursacht gilt.

Nach dem Grundsatz der Wertaufhellung müssen jedoch alle wertverändernden Tatsachen berücksichtigt werden, die nach dem Bilanzstichtag bis zur finalen Aufstellung des Jahresabschlusses eintreten.

Dies gilt ebenso für Erkenntnisse hinsichtlich der Höhe einer Verpflichtung oder der Wahrscheinlichkeit der Entstehung bzw. ihrer Inanspruchnahme.

Die Buchung der Rückstellung erfolgt mit nachstehendem Buchungssatz:

Aufwandskonto an Rückstellungen

Die Rückstellungsbuchung erfolgt zu Lasten derjenigen Aufwandsart, die bei Inanspruchnahme und Abrechnung bereits im laufenden Jahr genutzt worden wäre.

Falls noch keine genaue Zuordnung vorgenommen werden kann, ist das Konto „sonstige Aufwendungen“ zu verwenden.

Rechnungswesen im NKF

Beispiel 1. Pensionsrückstellungen über 100 T€:

per 507 an 251 100 T€

Beispiel 2. Rückstellung für laufende Verfahren. Die Stadt wird auf Schadensersatz in Höhe von 20 T€ verklagt. Ein Prozessgewinn ist unsicher.

per 544 an 280 20 T€

Beispiel 3. Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in Höhe von 50 T€:

per 521 an 270 50 T€

Rechnungswesen im NKF

Rückstellungen werden in den Folgejahren entweder in Anspruch genommen oder aufgelöst.

Einmal gebildete Rückstellungen dürfen gemäß § 37 Abs. 7, S.2 KomHVO in den Folgejahren nur dann aufgelöst werden, wenn der Grund für die Bildung der Rückstellung ganz oder teilweise entfallen ist.

In diesem Falle erfolgt eine erfolgswirksame Auflösung der Rückstellung unter den sonstigen ordentlichen Erträgen.

Der Buchungssatz für die Auflösung lautet wie folgt:

per Rückstellung an 458 x€

Rechnungswesen im NKF

Es gibt 3 Fälle der Inanspruchnahme einer Rückstellung.
Erklärung am Beispiel der unterlassenen Instandhaltung:

1. Rückstellung = tatsächliche Verpflichtung

per 270 an 721 (181) 50 T€

2. Rückstellung < tatsächliche Verpflichtung. Rechnung beträgt 60 T€

per 270 an 721 (181) 50 T€

per 521 an 721 (181) 10 T€

3. Rückstellung > tatsächliche Verpflichtung. Rechnung beträgt 45 T€

per 270 an 721 (181) 45 T€

per 270 an 458 5 T€