

## Rückstellungen

Rückstellungen werden für ungewisse Verpflichtungen gegenüber Dritten gebildet.

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

Hiernach sind für dem Grunde oder der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeiten, für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften oder laufenden Verfahren sowie für bestimmte Aufwendungen Rückstellungen in angemessener Höhe zu bilden.

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

Im § 37 KomHVO findet sich die nähere Ausgestaltung der Vorschrift des § 88 GO.

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 Jubiläumsgewährungen

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 Satz 1 KomHVO dürfen weitere 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.

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.

Für alle bereits in der Vergangenheit gebildeten Rückstellungen ist am aktuellen Bilanzstichtag eine Überprüfung erforderlich, ob die Annahmen, die zur Bildung der Rücklage geführt haben, noch existent sind.

Eine Rückstellung, deren Gründe entfallen sind ist gemäß § 37 Abs. 2, S.2 KomHVO aufzulösen.

Der Ausweis der Rückstellung in der Bilanz erfolgt gemäß 42 Abs. 4 KomHVO zwischen den Sonderposten und den Verbindlichkeiten. Die Rückstellungen sind dabei wie folgt zu gliedern

- Rückstellungen
  - Pensionsrückstellungen
  - Rückstellung für Deponien und Altlasten
  - Instandhaltungsrückstellungen
  - Sonstige Rückstellung nach § 37 Abs. 5 und Abs. 6 KomHVO

Rückstellungen können als Einzelrückstellung für einzelne Sachverhalte oder als Pauschalrückstellung für eine Vielzahl gleichartiger Verpflichtung vorgenommen werden.



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.

Bei Eintritt der erwarteten Ausgaben erfolgt eine erfolgsneutrale Inanspruchnahme der Rückstellung.

Beispiele für die Bildung von Rückstellungen:

1. Pensionsrückstellungen in Höhe von 100 T€ werden gebildet:

*per 507 an 251 100 T€*

2. Rückstellungen für laufende Verfahren. Die Stadt wird auf Schadensersatz in Höhe von 20.000 € verklagt. Der Prozessgewinn vor dem Amtsgericht ist unsicher.

*per 544 an 280 20.000 €*

3. Es wird eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in Höhe von 50.000 € gebildet.

*per 521 an 270 50.000 €*

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.

Die Buchung der Auflösung erfolgt mit nachstehendem Buchungssatz:

*per Rückstellung an 458*



Es werden drei mögliche Fälle der Inanspruchnahme einer Rückstellung unterschieden. Die nachstehenden Fallerkklärungen erläutern dies am Beispiel der Rückstellung für unterlassene Instandhaltung:

1. Die tatsächliche Verpflichtung (Rechnung) entspricht der Rückstellungshöhe:

*per 270 an 721 (181) 50.000 €*

2. Die Rückstellung ist niedriger als die tatsächliche Zahlungsverpflichtung in Höhe von 60.000 €:

*per 270 an 721 (181) 50.000 €*  
*per 521 an 721 (181) 10.000 €*

*Die Differenz zwischen Verpflichtung und Rückstellung wird als Aufwand gebucht.*

3. Die Rückstellung ist höher als die tatsächliche Zahlungsverpflichtung in Höhe von 45.000 €:

*per 270 an 721 (181) 45.000 €*  
*per 270 an 458 5.000 €*

