

12

Rückstellungen und Eventualverbindlich- keiten

Rückstellungen dienen der periodenkonformen Erfassung von Aufwänden oder Ausgaben und werden aufgrund von vergangenen Tatbeständen gemacht, welche mit ausreichender Sicherheit auf einen künftigen Aufwand hinweisen. Damit Rückstellungen gebildet werden können, müssen die definierten Kriterien erfüllt sein. Eventualverbindlichkeiten sind Tatbestände, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verbindlichkeit für die Gemeinde gegenüber Dritten ergeben kann.

Inhaltsverzeichnis

1	Rechtliche Grundlagen	3
2	Rückstellungen	3
2.1	Definition	3
2.2	Bildung einer Rückstellung	3
2.2.1	Kriterium «Verpflichtung»	4
2.2.2	Kriterium «Wahrscheinlichkeit»	4
2.2.3	Kriterium «zuverlässige Schätzung»	5
2.2.4	Kriterium «Wesentlichkeit»	5
2.3	Rückstellungstatbestände	5
2.3.1	Mögliche Rückstellungstatbestände	5
2.3.2	Spezialfall Vorsorgeverpflichtungen	6
2.3.3	Spezialfall Kreditrückstellungen bei Investitionen	6
2.3.4	Keine Rückstellungstatbestände	7
2.4	Bilanzierung	7
2.5	Bewertung	8

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

2.6	Buchführung.....	8
2.7	Offenlegung.....	9
3	Abgrenzung des Ressourcenausgleichs	9
3.1	Grundsatzentscheid	9
3.2	Verbuchung ohne zeitliche Abgrenzung	10
3.3	Verbuchung mit zeitlicher Abgrenzung	11
4	Eventualverbindlichkeiten	14
5	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	15
6	Praxisbeispiele.....	15
6.1	Altlastensanierung – Grundstücke Dritter	15
6.2	Altlastensanierung – Grundstücke FV	16
6.3	Altlastensanierung – Grundstücke VV	16
6.4	Altlastensanierung – Voruntersuchung	17
6.5	Kapitalerhöhung	17
6.6	Überbrückungsrenten	18
6.7	Lohnforderungen.....	18
6.8	Kauf eines Kommunalfahrzeugs	19
6.9	Handwerksverträge	19
6.9.1	Nicht ausgeführte Aufträge	19
6.9.2	Ausgeführte Aufträge	20
6.10	Grundstückgewinnsteuer	20

Aktualisierungen

Datum	Bemerkungen
1. April 2018	Veröffentlichung
1. Januar 2019	Redaktionelle Anpassungen
1. April 2019	Substanzielle Anpassungen <ul style="list-style-type: none"> – Ergänzung Kapitel 2.2.4 «Kriterium Wesentlichkeit»; Präzisierung bei der Bildung von Rückstellung für Mehrleistungen des Personals – Neues Kapitel 3 «Abgrenzung des Ressourcenausgleichs»; zeitliche Abgrenzung des Ressourcenausgleichs gemäss § 119 Abs. 2 GG
1. Mai 2020	Substanzielle Anpassungen <ul style="list-style-type: none"> – Ergänzung Kapitel 2.5 «Bewertung»; Präzisierung bei bestehenden Rückstellungen unter der Wesentlichkeitsgrenze
1. Mai 2021	Substanzielle Anpassungen <ul style="list-style-type: none"> – Ergänzung Kapitel 2.3.1 «Mögliche Rückstellungstatbestände»; Präzisierung Lohnfortzahlungen ohne entsprechende Arbeitsgegenleistung – Ergänzung Kapitel 2.3.4 «Keine Rückstellungstatbestände»; Ergänzung Lohnfortzahlung bei Krankheit, Mutter- und Vaterschaftsurlaub
1. Mai 2023	Substanzielle Anpassungen <ul style="list-style-type: none"> – Ergänzung Kapitel 3.1 «Grundsatzentscheid» [Abgrenzung des Ressourcenausgleichs]; Ergänzung Änderung der Verbuchungsmethode
1. Mai 2024	Redaktionelle Anpassungen aufgrund Änderung Funktionale Gliederung und Kontenrahmen

1 Rechtliche Grundlagen

Gemeindegesetz

§ 119	Zweck
§ 130	Bilanzierung, a. Bilanzierungsgrundsätze

Gemeindeverordnung

§ 16	Kreditrückstellung bei Investitionen
§ 19	Anhang der Jahresrechnung
§ 21	Aktivierungsgrenze
§ 22	Rückstellungen
§ 29	Bewertung des Fremdkapitals

2 Rückstellungen

2.1 Definition

Eine Rückstellung ist eine auf einem Ereignis in der Vergangenheit (vor dem Bilanzstichtag) begründete, wahrscheinliche (Eintrittswahrscheinlichkeit über 50 %), vereinbarte (rechtliche) oder faktische Verpflichtung, deren Höhe und/oder Fälligkeit ungewiss, aber zuverlässig schätzbar und deren Betrag wesentlich ist.

Rückstellungen dienen der periodenkonformen Erfassung von Aufwänden und werden aufgrund von vergangenen Tatbeständen gemacht, welche mit genügender Sicherheit auf einen künftigen Aufwand hinweisen.

Sie dürfen nur für den Zweck verwendet werden, für den sie gebildet wurden.

Rückstellungen können kurz- oder langfristiger Art sein. Eine Rückstellung ist kurzfristig, wenn der Mittelabfluss innerhalb der folgenden Rechnungsperiode zu erwarten ist. Alle anderen Rückstellungen sind langfristig.

Abgrenzung

Von den Rückstellungen sind passive Rechnungsabgrenzungen zu unterscheiden. Sie werden vorgenommen, wenn Lieferungen und Leistungen erfolgt sind und damit die Fälligkeit und der Betrag bekannt sind. Im Gegensatz dazu sind bei Rückstellungen die Fälligkeit und der Mittelabfluss ungewiss und der Betrag kann nur geschätzt werden. Während passive Rechnungsabgrenzungen immer kurzfristig sind, d.h. zwei Jahre voneinander abgegrenzt werden, können Rückstellungen sowohl kurz- als auch langfristig sein.

2.2 Bildung einer Rückstellung

Eine Rückstellung wird gebildet, wenn alle folgenden Kriterien erfüllt sind:

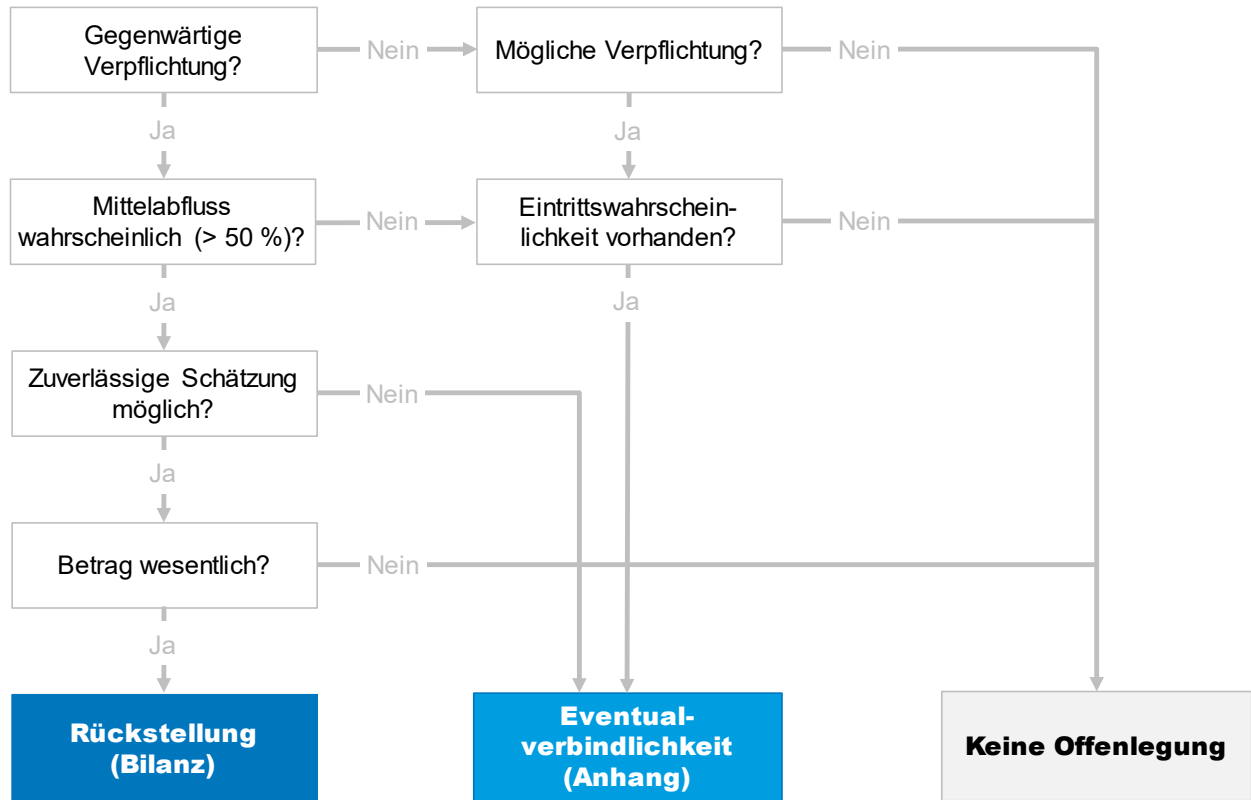
- Die Verpflichtung hat ihren Ursprung in einem Ereignis vor dem Bilanzstichtag
- Der Mittelabfluss ist wahrscheinlich
- Die Höhe der Verpflichtung kann zuverlässig geschätzt werden
- Der Gesamtbetrag übersteigt die Wesentlichkeitsgrenze

Die Wesentlichkeitsgrenze für die Bilanzierung von Rückstellungen entspricht der Aktivierungsgrenze.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Wird für einen Aufgabenbereich die Aktivierungsgrenze einer Branchenregelung angewendet, gilt diese Grenze ebenfalls als Wesentlichkeitsgrenze.

Beurteilungsschema von Rückstellungen



2.2.1 Kriterium «Verpflichtung»

Bei der Verpflichtung kann es sich um eine gegenwärtige rechtliche oder faktische Verpflichtung handeln. Dabei müssen die folgenden Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- Der Ursprung der Verpflichtung liegt in einem Ereignis der Vergangenheit und ist mit keiner zukünftigen Gegenleistung (wirtschaftlicher Nutzenzufluss) verbunden
- Die Verpflichtung besteht unabhängig von den künftigen Handlungen der Gemeinde, da das verpflichtende Ereignis in der Vergangenheit liegt und nicht mehr beeinflussbar ist
- Die Gemeinde hat keine realistische Alternative, die Verpflichtung nicht zu erfüllen, da sie sich aufgrund von Gesetzen oder Verträgen ergibt und somit rechtlich durchgesetzt werden kann und das Ereignis zur berechtigten Erwartungshaltung bei Dritten geführt hat, dass die Gemeinde die Verpflichtung erfüllen wird

Faktische Verpflichtungen (z.B. Prozesskosten, Altlastensanierung) beruhen nicht auf einer rechtlichen Grundlage, jedoch kann realistischerweise davon ausgegangen werden, dass das Ereignis eintritt und eine Zahlung nicht umgangen werden kann.

Rückstellungen dürfen nicht gebildet werden für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für zukünftige Aufwendungen, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind.

2.2.2 Kriterium «Wahrscheinlichkeit»

Der Mittelabfluss zur Erfüllung der Verpflichtung muss wahrscheinlich sein. Dies bedeutet, dass die Eintrittswahrscheinlichkeit auf über 50 % geschätzt wird.

2.2.3 Kriterium «zuverlässige Schätzung»

Die Höhe der Rückstellung muss zuverlässig geschätzt bzw. ermittelt werden können. Berechnungsgrundlagen und Annahmen sind nachzuweisen, sodass die Schätzung dokumentiert und nachprüfbar ist.

2.2.4 Kriterium «Wesentlichkeit»

Es sind nur solche Rückstellungen zu erfassen, welche für die zuverlässige Beurteilung der finanziellen Lage der Gemeinde wesentlich sind. Die Wesentlichkeitsgrenze gibt vor, ob eine Verpflichtung als Rückstellung in die Bilanz aufgenommen werden muss. Rückstellungen, die betragsmässig unter die Wesentlichkeitsgrenze fallen, dürfen nicht bilanziert werden.

Als Wesentlichkeitsgrenze gilt die vom Gemeindevorstand definierte Aktivierungsgrenze (höchstens Fr. 50'000.00).

Die Wesentlichkeitsgrenze kommt, mit Ausnahme von personalrechtlichen Ansprüchen, pro Sachverhalt zur Anwendung. Bei personalrechtlichen Ansprüchen sind Rückstellungen zu bilden, wenn die Summe der Ansprüche aller Angestellten über der Wesentlichkeitsgrenze liegt. Dazu gehören:

- Mehrleistungen des Personals wie Ferien-, Gleitzeit- und Überzeitguthaben sowie Guthaben aus nicht bezogenen Dienstaltersgeschenken und nicht abgerechneten Inkonvenienzen (d.h. alle Entschädigungen für regelmässige Leistungen von Nacht-, Wochenend-, Feiertags-, Pikett- und Bereitschaftsdienst sowie Arbeiten mit besonderen, aussergewöhnlichen Belastungen). Die Rückstellungen errechnen sich in der Regel aus einem durchschnittlichen Stundenansatz plus Zuschlagssatz für Sozialleistungen multipliziert mit den Mehrleistungen des Personals in Stunden zum Abschlusstichtag. Es sind auch Rückstellungen zu bilden, wenn die Guthaben in einer späteren Rechnungsperiode durch Ferien und Überzeitkompensation abgebaut werden.
- Lohnfortzahlungen ohne entsprechende Arbeitsgegenleistung durch (ehemalige) Mitarbeitende (z.B. Abgangsentschädigungen, Überbrückungsrenten)
- Personalrechtliche Streitfälle (z.B. Lohnklagen, kollektive Arbeitsklagen, Gleichstellungsklagen)

2.3 Rückstellungstatbestände

2.3.1 Mögliche Rückstellungstatbestände

Mögliche Arten von kurz- und langfristigen Rückstellungen sind:

- Mehrleistungen des Personals
- Lohnfortzahlungen ohne entsprechende Arbeitsgegenleistung durch (ehemalige) Mitarbeitende (z.B. Abgangsentschädigungen, Überbrückungsrenten)
- Personalrechtliche Streitfälle
- Prozesskosten (ohne Personal, z.B. Honorare für Rechtsanwälte inkl. Schadenbetrag, Prozessentschädigungen)
- Nicht versicherte Schäden (Schadensereignis vor dem Bilanzstichtag)
- Bürgschafts- und Garantieleistungen
- Sanierung von Altlasten auf Grundstücken von Dritten
- Rückbaupflicht (z.B. vorgenommene Mieterinnen- und Mieterausbauten)
- Belastende Verträge (z.B. vorzeitiger Ausstieg aus einem befristeten Mietvertrag oder unkündbare Mietverträge, obwohl das Mietobjekt nicht mehr genutzt wird)
- Ressourcenabschöpfung¹, siehe ► Kapitel 3 «Abgrenzung des Ressourcenausgleichs»

¹ § 119 Abs. 2 Gemeindegesetz (GG; LS 131.1)

2.3.2 Spezialfall Vorsorgeverpflichtungen

Das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) sieht betreffend die Finanzierung von Vorsorgeeinrichtungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften zur finanziellen Sicherheit zwei Finanzierungsmodelle vor, das System der Teilkapitalisierung und das System der Vollkapitalisierung.

Das System der Teilkapitalisierung setzt eine Staatsgarantie voraus. Bei einer Vollkapitalisierung (System der BVK, Personalvorsorgeeinrichtung des Kantons Zürich) muss die Vorsorgeeinrichtung einen Deckungsgrad von mindestens 100 % aufweisen. Falls die Vorsorgeeinrichtung zum Zeitpunkt der Verselbständigung eine Unterdeckung aufwies, musste der zuständigen Aufsichtsbehörde ein Sanierungsplan über fünf bis sieben Jahre vorgelegt werden. Bei einer Deckungslücke (Deckungsgrad < 100 %) und bei Existenz eines Sanierungskonzeptes besteht eine gegenwärtige Verpflichtung (Rückstellung) im Umfang der Geldabflüsse aus Sanierungsleistungen der Gemeinde. Mit dem Vorliegen eines Sanierungskonzeptes kann der Mittelabfluss als sicher eingeschätzt werden. Ausserdem ist eine zuverlässige Schätzung der wirtschaftlichen Verpflichtung möglich, die als Rückstellung zu bilanzieren ist.

Bei einer Unterdeckung der Vorsorgeeinrichtung hat neben allfälligen Rückstellungen auch der Ausweis des anteilmässigen versicherungstechnischen Fehlbetrags an der Unterdeckung zu erfolgen. Bei einer allfälligen Kündigung oder Auflösung des Versicherungsvertrags mit der Vorsorgeeinrichtung entspricht dieser Betrag der Nachschusspflicht des Arbeitgebenden. Diese Nachschusspflicht ist als Eventualverbindlichkeit offenzulegen.

Buchungen

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
xxxx.3635.xx	2056.xx 2086.xx	Bildung von Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (Aufteilen in kurz- und langfristige Rückstellungen)
2086.xx	2056.xx	Umbuchung von lang- zu kurzfristigen Rückstellungen
xxxx.3635.xx	2056.xx 2086.xx	Erhöhung der Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
2056.xx 2086.xx	xxxx.3635.xx	Auflösung oder Reduktion der Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
2056.xx	xxxx.3635.xx	Verwendung der Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
xxxx.3635.xx	100x.xx	Zahlung Arbeitgebendenbeiträge von Sanierungsbeiträgen für Vorsorgeverpflichtungen

2.3.3 Spezialfall Kreditrückstellungen bei Investitionen

Kreditrückstellungen bei Investitionen entsprechen nicht der Definition von Rückstellungen, da das verpflichtende Ereignis fehlt (keine Gegenleistung erfolgt). Deshalb dürften sie grundsätzlich nicht als Rückstellungen bilanziert werden.

Im Sinne einer Ausnahme können kleinere noch ausstehende Abschlussarbeiten (z.B. Deckbelagsarbeiten im Strassenbau) als Kreditrückstellung in die Jahresrechnung aufgenommen werden. So kann die Schlussabrechnung des Verpflichtungskredits zeitnah erstellt werden. Die Wesentlichkeitsgrenze kommt bei dieser Kreditrückstellung nicht zum Tragen. Die Kreditrückstellung ist innerhalb von fünf Jahren für die entsprechenden Abschlussarbeiten zu verwenden. Ansonsten ist sie nach fünf Jahren aufzulösen.

Die Bildung, die Verwendung wie auch die Auflösung der Rückstellung erfolgen über die Investitionsrechnung.

2.3.4 Keine Rückstellungstatbestände

Gemäss dem Kriterium «Verpflichtung» dürfen Rückstellungen nicht für Defizite aus künftigen Tätigkeiten oder für zukünftige Aufwendungen, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, gebildet werden. Darunter fallen z.B.:

- Finanzielle Zusicherungen (Commitments), welche erst bei der Erbringung der Leistung zu berücksichtigen sind. Bei reinen Bestellungen, Vertragsunterzeichnungen oder Kreditabrechnungen dürfen ohne erbrachte Lieferung oder Leistungen keine Rückstellungen gebildet werden.
- Lohnfortzahlungen bei Krankheit, Mutter- und Vaterschaftsurlaub, da es sich dabei um Leistungen an angestellte Mitarbeitende handelt
- Künftige Dienstaltersgeschenke
- Künftige Sanierungs- und Renovationskosten (Erneuerungsunterhalt)
- Kreditausschöpfung
- Steuerschwankungsreserven
- Künftige Defizite oder konjunkturelle Risiken
- Bildung von allgemeinen Rückstellungen, um das Jahresergebnis zu verschlechtern

2.4 Bilanzierung

Die kurz- und langfristigen Rückstellungen werden in der Bilanz im Fremdkapital geführt.

Kontenzuordnung

Konto	Bezeichnung
2	Passiven
20	Fremdkapital
205	Kurzfristige Rückstellungen
2050	Kurzfristige Rückstellungen aus Mehrleistungen des Personals
2051	Kurzfristige Rückstellungen für andere Ansprüche des Personals
2052	Kurzfristige Rückstellungen für Prozesse
2053	Kurzfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden
2054	Kurzfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistungen
2055	Kurzfristige Rückstellungen aus übriger betrieblicher Tätigkeit
2056	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
2057	Kurzfristige Rückstellungen für Finanzaufwand
2058	Kurzfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung
2059	Übrige kurzfristige Rückstellungen der Erfolgsrechnung
208	Langfristige Rückstellungen
2081	Langfristige Rückstellungen für Ansprüche des Personals
2082	Langfristige Rückstellungen für Prozesse
2083	Langfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden
2084	Langfristige Rückstellungen für Bürgschaften und Garantieleistungen
2085	Langfristige Rückstellungen aus übriger betrieblicher Tätigkeit
2086	Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen
2087	Langfristige Rückstellungen für Finanzaufwand

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

2088	Langfristige Rückstellungen der Investitionsrechnung
2089	Übrige langfristige Rückstellungen der Erfolgsrechnung

Ausgehend vom Kriterium der Fristigkeit werden die Rückstellungen in kurzfristige Rückstellungen (Sachgruppe 205) und langfristige Rückstellungen (Sachgruppe 208) unterteilt. Als kurzfristig gelten Rückstellungspositionen, die voraussichtlich innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem Bilanzstichtag zu einem Mittelabfluss führen. Als langfristige Rückstellungen gelten jene, bei denen der wahrscheinliche Mittelabfluss voraussichtlich nicht in der dem Bilanzstichtag folgenden Rechnungsperiode erfolgt.

Langfristige Rückstellungen, die voraussichtlich innerhalb der nächsten 12 Monate nach dem Bilanzstichtag zu einem Mittelabfluss führen, sind zu den kurzfristigen Rückstellungen umzubuchen.

2.5 Bewertung

Die Höhe der Rückstellung muss nach dem Grundsatz der bestmöglichen Schätzung erfolgen. Der Bestand muss unter Verwendung aller mit verhältnismässigem Aufwand erhältlichen Informationen dokumentiert und nachvollziehbar begründet werden können. Dazu gehört die Berücksichtigung wahrscheinlicher Ereignisse in der Zukunft, die den Rückstellungsbetrag beeinflussen können.

Die Höhe von Rückstellungen muss bei jedem Rechnungsabschluss überprüft und falls nötig angepasst werden.

Bilanzierte Rückstellungen, die aufgrund der teilweisen Verwendung oder der Anpassung beim Rechnungsabschluss unter die Wesentlichkeitsgrenze fallen, werden nicht aufgelöst, solange das verpflichtende Ereignis weiterbesteht.

2.6 Buchführung

Rückstellungen werden bei ihrer Bildung aufwandartenspezifisch verbucht. Ein einzelner Rückstellungstatbestand kann mehrere Sachgruppen betreffen (z.B. Personal- und Sachaufwand bei Lohnforderungen und Anwaltskosten). Die betroffenen Konten der Erfolgsrechnung bzw. der Investitionsrechnung müssen jederzeit zugeordnet werden können. Der Nachweis und die Begründung erfolgen mit dem Rückstellungsspiegel.

Erhöhungen und Auflösungen von Rückstellungen werden über die gleichen Aufwandkonten (z.B. Personalaufwand) bzw. Ausgabenkonten (z.B. Strassen und Verkehrswege bei Kreditrückstellungen für Investitionen) verbucht, über die sie ursprünglich gebildet wurden. Ebenso erfolgt die Verwendung (der Mittelabfluss) über die Aufwand- bzw. Ausgabenkonten, wobei diese Belastung (Zahlung) durch eine entsprechende Auflösung der Rückstellung neutralisiert wird.

Rückstellungen werden am Anfang der Rechnungsperiode nicht aufgelöst, sondern bleiben passiviert bis zu ihrer Verwendung oder Auflösung.

Buchungen

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
xxxx.3xxx.xx	205x.xx	Bildung / Erhöhung von kurzfristigen Rückstellungen
xxxx.3xxx.xx	208x.xx	Bildung / Erhöhung von langfristigen Rückstellungen
208x.xx	205x.xx	Umbuchung von lang- zu kurzfristigen Rückstellungen
205x.xx	xxxx.3xxx.xx	Verwendung / Reduktion / Auflösung von kurzfristigen Rückstellungen
205x.xx	xxxx.3xxx.xx	Reduktion / Auflösung von langfristigen Rückstellungen
xxxx.3xxx.xx	100x.xx	Zahlung Aufwand

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Praxisbeispiel

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
0220.3010.00	2050.00	Bildung von kurzfristigen Rückstellungen für Ferien-, Überzeit- und Gleitzeitguthaben des Personals (inkl. Sozialleistungen)
2050.00	0220.3010.00	Verwendung der Rückstellung für Ferien-, Überzeit- und Gleitzeitguthaben des Personals im Folgejahr (Neutralisierung des eigentlichen Aufwands)
0220.3010.00	1002.00	Zahlung von Überzeitguthaben des Personals

2.7 Offenlegung

Die Rückstellungen sind im Rückstellungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung, aufgeteilt nach Sachgruppen, wie folgt auszuweisen:

- Anfangsbestand per 1.1.
- Bildung inkl. Erhöhung von Rückstellungen
- Verwendung (Beanspruchung der Rückstellung)
- Auflösung (nicht beanspruchte Beträge)
- Umbuchung (von lang- zu kurzfristigen Rückstellungen)
- Schlussbestand per 31.12.

Die Rückstellungen sind sinnvoll zu begründen. Dabei können folgende Angaben von Interesse sein:

- Kurze Beschreibung der Art der Verpflichtung
- Erwarteter Eintrittszeitpunkt des Mittelabflusses
- Belastetes Konto der Erfolgs- bzw. Investitionsrechnung
- Betrag
- Unsicherheiten bezüglich Betrag und Eintrittszeitpunkt

Falls Gefahr besteht, dass die geforderte Offenlegung nachteilige Auswirkungen hat (z.B. in Streitfällen), kann auf eine detaillierte Offenlegung im Rückstellungsspiegel, nicht aber auf die Bilanzierung verzichtet werden. Offenzulegen ist in diesem Fall eine Begründung der Umstände, die zum Verzicht auf die Offenlegung führten.

3 Abgrenzung des Ressourcenausgleichs

3.1 Grundsatzentscheid

Die Gemeinden können gemäss § 119 Abs. 2 GG den Ressourcenausgleich zeitlich abgrenzen. Die anderen Instrumente des Finanzausgleichs werden nicht zeitlich abgegrenzt.

Ob eine zeitliche Abgrenzung des Ressourcenausgleichs vorgenommen wird, wird vom Gemeindevorstand der politischen Gemeinde und der Schulgemeinde festgelegt. Die politischen Gemeinden und die Schulgemeinden entscheiden dabei autonom. Es wird empfohlen, dass sich politische Gemeinde und gebietsgleiche Schulgemeinden bei der Abgrenzung des Ressourcenausgleichs absprechen und die Verbuchung gleich vornehmen.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Die Wahlfreiheit der Gemeinden, eine Abgrenzung vorzunehmen oder nicht, ist primär auf den Umsetzungszeitpunkt der neuen Rechnungslegung (Eingangsbilanz per 1. Januar 2019) beschränkt.²

Im Anhang der Jahresrechnung und des Budgets ist offenzulegen, ob der Ressourcenausgleich zeitlich abgegrenzt wird.

Verbuchung des Ressourcenausgleichs



Verbuchung ohne zeitliche Abgrenzung (zahlungsbasiertes System)

Zahlung
Ressourcenausgleichsbetrag

Verbuchung mit zeitlicher Abgrenzung

Abgrenzung geschätzter
Ressourcenausgleichsbetrag

Anpassung abgegrenzter
Ressourcenausgleichsbetrag

Auflösung des abgegrenzten
Betrags; Zahlung
Ressourcenausgleichsbetrag

Änderung der Verbuchungsmethode

Der Wechsel der Verbuchungsmethode zur zeitlichen Abgrenzung oder der Verzicht zur zeitlichen Abgrenzung des Ressourcenausgleichs ist möglich. Dabei ist die Stetigkeit zu berücksichtigen.

Aufgrund der erheblichen Auswirkungen der Änderung der Verbuchungsmethode ist der Wechsel im Budget abzubilden und darüber zu informieren. Im Rahmen der Budgetbehandlung können dann die Rechnungsprüfungskommission und die Gemeindeversammlung bzw. das Gemeindeparlament dazu Stellung nehmen.

3.2 Verbuchung ohne zeitliche Abgrenzung

Die Verbuchung des Ressourcenausgleichs erfolgt im Ausgleichsjahr gemäss definitiver Beitragsverfügung. Der Ressourcenausgleich sowie die Anteile an die Schulgemeinden sind nach der Bruttomethode zu verbuchen.

Der zu verbuchende Ressourcenausgleich ist bei der Budgeterstellung bereits bekannt und ist entsprechend zu berücksichtigen (Bruttodarstellung).

Verbuchung des Ressourcenzuschusses

Die Verbuchung des Ressourcenzuschusses erfolgt bei der politischen Gemeinde bzw. bei der Schulgemeinde wie folgt:

Politische Gemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Ausgleichsjahr		
1002.00	9300.4621.50	Zahlung des Ressourcenzuschusses
9300.3632.10	1002.00	Zahlung des Anteils der Schulgemeinde am Ressourcenzuschuss

² Antrag STGK 300a/2018 Abgrenzung Ressourcenausgleich, Seite 5

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Schulgemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Ausgleichsjahr		
1002.00	9300.4632.10	Zahlung des Ressourcenzuschusses

Verbuchung der Ressourcenabschöpfung

Die Verbuchung der Ressourcenabschöpfung erfolgt bei der politischen Gemeinde bzw. bei der Schulgemeinde wie folgt:

Politische Gemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Ausgleichsjahr		
9300.3621.50	1002.00	Zahlung der Ressourcenabschöpfung
1002.00	9300.4632.10	Zahlung des Anteils der Schulgemeinde an der Ressourcenabschöpfung

Schulgemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Ausgleichsjahr		
9300.3632.10	1002.00	Zahlung der Ressourcenabschöpfung

3.3 Verbuchung mit zeitlicher Abgrenzung

Die Abgrenzung des Ressourcenausgleichs erfolgt im Bemessungsjahr. Das Bemessungsjahr ist das zweite dem Ausgleichsjahr vorangehende Kalenderjahr. Daher sind jeweils zwei Abgrenzungen der Ressourcenzuschüsse (Aktive Rechnungsabgrenzung) oder Ressourcenabschöpfungen (Rückstellungen) in der Bilanz bilanziert.

Die Höhe der abzugrenzenden Forderung oder Verpflichtung entspricht dem aufgrund der Steuerkraft im Bemessungsjahr zu erwartenden oder zu leistenden vollen Ausgleichsbetrag (Schätzung). In politischen Gemeinden sind auch die Anteile der Schulgemeinden zu ermitteln und abzugrenzen (Bruttodarstellung).

Für die Abgrenzung des Ressourcenausgleichs in der entsprechenden Jahresrechnung ist die Ermittlung der gemeindeeigenen relativen Steuerkraft und u.a. eine Schätzung des Kantonsmittels der relativen Steuerkraft notwendig. Dazu gibt das Gemeindeamt jeweils bis Mitte Februar eine Schätzung des Kantonsmittels für das vergangene Jahr ab. Diese Schätzung wird auf der Internetseite des Gemeindeamts veröffentlicht; für die Berechnung der provisorischen Steuerkraft und des Ressourcenausgleichs steht ein Hilfsmittel zur Verfügung.

«Berechnung Steuerkraft – Ressourcenausgleich»

Die Abgrenzung des Ressourcenausgleichs ist anhand der definitiven Beitragsverfügung im Berechnungsjahr anzupassen. Im Jahr der Zahlung des Ausgleichsbetrags (Ausgleichsjahr) wird die Abgrenzung aufgelöst.

Im Budget wird der aufgrund der Steuerkraft im Bemessungsjahr (hier das Budgetjahr) zu erwartende oder zu leistende volle Ressourcenausgleichsbetrag (Schätzung) für das Ausgleichsjahr berücksichtigt (Bruttodarstellung). Im Rahmen des jährlichen Orientierungsschreibens wird eine entsprechende Schätzung des Kantonsmittels vorgenommen, welche für das zu erstellende Budget verwendet werden kann.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Für die Verbuchung der Abgrenzung des Ressourcenausgleichs steht eine entsprechende Buchungsvorlage zur Verfügung.

«Buchungsschema Abgrenzung Ressourcenausgleich»

Verbuchung des Ressourcenzuschusses

Die Verbuchung der Abgrenzung des Ressourcenzuschusses erfolgt bei der politischen Gemeinde bzw. bei der Schulgemeinde nach folgendem Schema:

Politische Gemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Bemessungsjahr		
1043.21	9300.4621.50	Bildung der langfristigen aktiven Rechnungsabgrenzung (RA) für den geschätzten Ressourcenzuschuss im Ausgleichsjahr
9300.3632.10	2089.20	Bildung der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde am geschätzten Ressourcenzuschuss
Berechnungsjahr		
1043.21	9300.4621.50	Erhöhung der langfristigen aktiven RA auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
oder		
9300.4621.50	1043.21	Reduktion der langfristigen aktiven RA auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
1043.20	1043.21	Umbuchung der langfristigen aktiven RA auf kurzfristige aktive RA
9300.3632.10	2089.20	Erhöhung der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
oder		
2089.20	9300.3632.10	Reduktion der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
2089.20	2059.20	Umbuchung des Anteils der Schulgemeinde von langfristigen Rückstellungen auf kurzfristige Rückstellungen
Ausgleichsjahr		
9300.4621.50	1043.20	Auflösung bzw. Verwendung der kurzfristigen aktiven RA
1002.00	9300.4621.50	Zahlung des Ressourcenzuschusses
2059.20	9300.3632.10	Auflösung bzw. Verwendung des Anteils der Schulgemeinde
9300.3632.10	1002.00	Zahlung des Anteils der Schulgemeinde am Ressourcenzuschuss

Schulgemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Bemessungsjahr		
1043.21	9300.4632.10	Bildung der langfristigen aktiven Rechnungsabgrenzung (RA) für den geschätzten Ressourcenzuschuss im Ausgleichsjahr
Berechnungsjahr		
1043.21	9300.4632.10	Erhöhung der langfristigen aktiven RA auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
oder		
9300.4632.10	1043.21	Reduktion der langfristigen aktiven RA auf die definitive Höhe des Ressourcenzuschusses
1043.20	1043.21	Umbuchung der langfristigen aktiven RA auf kurzfristige aktive RA
Ausgleichsjahr		

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

9300.4632.10	1043.20	Auflösung bzw. Verwendung der kurzfristigen aktiven RA
1002.00	9300.4632.10	Zahlung des Ressourcenzuschusses

Verbuchung der Ressourcenabschöpfung

Die Verbuchung der Abgrenzung der Ressourcenabschöpfung erfolgt bei der politischen Gemeinde bzw. bei der Schulgemeinde nach folgendem Schema:

Politische Gemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Bemessungsjahr		
9300.3621.50	2089.20	Bildung der langfristigen Rückstellung für die geschätzte Ressourcenabschöpfung im Ausgleichsjahr
1043.21	9300.4632.10	Bildung der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde an der geschätzten Ressourcenabschöpfung
Berechnungsjahr		
9300.3621.50	2089.20	Erhöhung der langfristigen Rückstellung auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
2089.20	9300.3621.50	Reduktion der langfristigen Rückstellung auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
2089.20	2059.20	Umbuchung der langfristigen Rückstellung auf kurzfristige Rückstellung
1043.21	9300.4632.10	Erhöhung der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
9300.4632.10	1043.21	Reduktion der Abgrenzung des Anteils der Schulgemeinde auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
1043.20	1043.21	Umbuchung des Anteils der Schulgemeinde von langfristigen aktiven RA auf kurzfristige aktive RA
Ausgleichsjahr		
2059.20	9300.3621.50	Auflösung bzw. Verwendung der kurzfristigen Rückstellung
9300.3621.50	1002.00	Zahlung der Ressourcenabschöpfung
9300.4632.10	1043.20	Auflösung bzw. Verwendung des Anteils der Schulgemeinde
1002.00	9300.4632.10	Zahlung des Anteils der Schulgemeinde an der Ressourcenabschöpfung

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Schulgemeinde

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
Bemessungsjahr		
9300.3632.10	2089.20	Bildung der langfristigen Rückstellung für die geschätzte Ressourcenabschöpfung im Ausgleichsjahr
Berechnungsjahr		
9300.3632.10	2089.20	Erhöhung der langfristigen Rückstellung auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
2089.20	9300.3632.10	Reduktion der langfristigen Rückstellung auf die definitive Höhe der Ressourcenabschöpfung
2089.20	2059.20	Umbuchung der langfristigen Rückstellung auf kurzfristige Rückstellung
Ausgleichsjahr		
2059.20	9300.3632.10	Auflösung bzw. Verwendung der kurzfristigen Rückstellung
9300.3632.10	1002.00	Zahlung der Ressourcenabschöpfung

4 Eventualverbindlichkeiten

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. Im Gegensatz zu den Rückstellungen entfallen bei den Eventualverbindlichkeiten die Kriterien der rechtlichen oder faktischen Verpflichtung und es besteht eine grössere Unsicherheit bezüglich des Eintritts der Verpflichtung (Eintrittswahrscheinlichkeit unter 50 %) und deren Höhe (zuverlässige Schätzung nicht möglich).

Eventualverbindlichkeiten sind demnach Tatbestände, aus denen sich in Zukunft eine wesentliche Verbindlichkeit für die Gemeinde gegenüber Dritten ergeben kann. Zu den Eventualverbindlichkeiten zählen z.B. Bürgschaften, Defizitgarantien, Solidarhaftungen oder andere klassische Sachverhalte mit Eventualcharakter wie potenzielle Altlasten, Konventionalstrafen oder Prozessrisiken. Als Eventualverbindlichkeit ist auch der anteilmässige versicherungstechnische Fehlbetrag an der Unterdeckung der Vorsorgeeinrichtung zu behandeln.

Die Eventualverbindlichkeiten sind im Gewährleistungsspiegel im Anhang der Jahresrechnung auszuweisen und sinnvoll zu erläutern, soweit die Informationen bekannt sind:

- Name und Sitz der empfangenden Einheit oder der Vertragspartei
- Art der Eventualverbindlichkeit (z.B. Bürgschaft, Defizitgarantie)
- Eigentümerin bzw. Eigentümer oder wesentliche Miteigentümerinnen bzw. Miteigentümer der empfangenden Einheit
- Betrag der gesicherten Verbindlichkeit
- Angaben zu den mit der Verbindlichkeit gesicherten Leistungen (Art, Verfall etc.)
- Spezifische zusätzliche Angaben über die empfangende Einheit oder der Vertragspartei je nach Art und Umfang der Verbindlichkeit
- Zahlungsströme im Rechnungsjahr zwischen der Gemeinde und der empfangenden Einheit

Eventualverbindlichkeiten unter der Wesentlichkeitsgrenze werden nicht offengelegt.

5 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Geschäftsfälle von wesentlicher Bedeutung, die zwischen dem Bilanzstichtag und der Abnahme der Jahresrechnung durch den Gemeindevorstand eintreten, sollten im Anhang zur Jahresrechnung aufgeführt werden.

Nur in Ausnahmefällen kann auch eine nachträgliche Anpassung der Jahresrechnung erfolgen.

Dies kann bei Ereignissen der Fall sein, die eine wesentliche Auswirkung auf die Bewertung oder das Vorhandensein bereits am Bilanzstichtag bestehender Vermögenswerte oder Verpflichtungen haben. Beispiele sind:

- Auswirkungen der Insolvenz einer wesentlichen Schuldnerin bzw. eines wesentlichen Schuldners auf die Bewertung von Forderungen, die vor dem Bilanzstichtag entstanden sind
- Bekanntwerden eines erheblichen ökologischen Schadens mit Ursache in der Vergangenheit
- Die Notwendigkeit einer Rückstellung für einen Prozessfall, dessen Ursprung auf einem Ereignis vor dem Bilanzstichtag basiert

6 Praxisbeispiele

Bei den nachfolgenden Sachverhalten wurde anhand der kumulativ zu erfüllenden Kriterien zur Bildung einer Rückstellung beurteilt, ob in der Jahresrechnung eine Rückstellung zu buchen oder ob eine Eventualverbindlichkeit auszuweisen ist.

Kriterien zur Bildung einer Rückstellung

Kriterien		Kurzbeurteilung
1	Gegenwärtige Verpflichtung	Handelt es sich um ein Ereignis aus der Vergangenheit, das mit keiner zukünftigen Gegenleistung (wirtschaftlicher Nutzenzufluss) verbunden ist?
2	Wahrscheinlichkeit	Wird der Mittelabfluss als wahrscheinlich beurteilt? Liegt die Wahrscheinlichkeit über 50 %?
3	Schätzung	Ist eine zuverlässige Schätzung der betragsmässigen Verpflichtung möglich?
4	Wesentlichkeit	Liegt der Betrag über der Wesentlichkeitsgrenze? Rückstellungen unter der Wesentlichkeitsgrenze werden nicht bilanziert. In den nachfolgenden Praxisbeispielen wird von der Wesentlichkeit der einzelnen Sachverhalte ausgegangen.

6.1 Altlastensanierung – Grundstücke Dritter

Sachverhalt

In der Gemeinde ist ein nicht überbautes Grundstück im Kataster der belasteten Standorte eingetragen (ehemalige Abfalldeponie). Das Grundstück wurde vor Jahren an einen Privaten verkauft. Die Gemeinde hat jedoch die Verpflichtung, das Grundstück bei einer Nutzungsänderung zu sanieren. Die Privatperson plant nun eine Überbauung und hat die Gemeinde über diese Absicht informiert.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Beurteilungskriterien

1	Ja	Für die Gemeinde besteht eine gegenwärtige Verpflichtung ohne eine entsprechende Gegenleistung.
2	Ja	Das Grundstück ist im Kataster der belasteten Standorte eingetragen. Der Gemeinde liegen Informationen über das Bauvorhaben der Privatperson vor. Der Mittelabfluss ist wahrscheinlich.
3	Ja	Aufgrund von Erfahrungswerten können die Sanierungskosten abgeschätzt werden.
Fazit		Rückstellung: Die Gemeinde hat für die Altlastensanierung eine Rückstellung zu bilanzieren. Die Verbuchung erfolgt über die Erfolgsrechnung. Da durch die Sanierung des Grundstücks der Gemeinde kein künftiger wirtschaftlicher Nutzen zufließt bzw. keine Nutzung zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben gegeben ist, können die Kosten nicht aktiviert werden.

Buchung

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
7690.3637.00	2083.00	Langfristige Rückstellungen für nicht versicherte Schäden

6.2 Altlastensanierung – Grundstücke FV

Sachverhalt

Die Gemeinde muss eine ehemalige Abfalldeponie sanieren. Das Grundstück ist im Eigentum der Gemeinde (Baulandreserve). Die Sanierungsverpflichtung ist aktuell als Eventualverbindlichkeit in der Jahresrechnung ausgewiesen, da das Grundstück im Kataster der belasteten Standorte eingetragen ist.

Beurteilungskriterien

1	Nein	Die Gemeinde hat zwar eine gegenwärtige Verpflichtung, jedoch mit einer verbundenen Gegenleistung. Die Gemeinde erhält durch die Sanierung wieder ein wirtschaftlich nutzbares Grundstück (nutzbarer Vermögenswert).
2	Ja	Das Grundstück ist im Kataster der belasteten Standorte eingetragen. Bei baulichen Veränderungen am Grundstück ist dieses entsprechend den Auflagen zu sanieren. In diesem Fall ist der Mittelabfluss wahrscheinlich.
3	Ja	Aufgrund von Erfahrungswerten können die Sanierungskosten abgeschätzt werden.
Fazit		Wertberichtigung Finanzvermögen: Grundstücke im Finanzvermögen sind zu Verkehrswerten zu bewerten. Dabei sind allfällige Wertminderungen zu berücksichtigen. Falls die Wertreduktion aufgrund der Altlastensanierung auf dem Bilanzwert noch nicht berücksichtigt ist, ist spätestens zum jetzigen Zeitpunkt eine Wertberichtigung des Grundstücks vorzunehmen. Mit der Sanierung des Grundstücks steigt der Bilanzwert (Aktivierung der Investitionsausgaben). Nach Abschluss der Sanierung erfolgt eine Neubewertung des Grundstücks gemäss den Bewertungsvorschriften.

6.3 Altlastensanierung – Grundstücke VV

Sachverhalt

Die Gemeinde muss eine Schiessanlage (Grundstück Kugelfang) sanieren. Die Sanierungsverpflichtung ist aktuell als Eventualverbindlichkeit in der Jahresrechnung ausgewiesen, da das Grundstück im Kataster der belasteten Standorte eingetragen ist.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Beurteilungskriterien

1	Nein	Die Gemeinde hat zwar eine gegenwärtige Verpflichtung, jedoch mit einer verbundenen Gegenleistung. Die Gemeinde erhält durch die Sanierung wieder ein wirtschaftlich nutzbares Grundstück (nutzbarer Vermögenswert).
2	Ja	Das Grundstück ist im Kataster der belasteten Standorte eingetragen. Bei baulichen Veränderungen am Grundstück ist dieses entsprechend den Auflagen zu sanieren. In diesem Fall ist der Mittelabfluss wahrscheinlich.
3	Ja	Aufgrund von Erfahrungswerten können die Sanierungskosten abgeschätzt werden.
Fazit		<p>Wertberichtigung Verwaltungsvermögen: Grundstücke im Verwaltungsvermögen sind zu Anschaffungswerten bewertet und werden jährlich auf Wertminderungen geprüft. Wird eine solche festgestellt, ist eine ausserplanmässige Abschreibung vorzunehmen.</p> <p>Falls die Wertminderung aufgrund der vorhandenen Altlasten auf dem Bilanzwert noch nicht berücksichtigt ist, ist spätestens zum jetzigen Zeitpunkt eine ausserplanmässige Abschreibung des Grundstücks vorzunehmen (sofern das Grundstück einen Bilanzwert ausweist).</p> <p>Mit der Sanierung des Grundstücks steigt der Bilanzwert (Aktivierung der Investitionsausgaben).</p> <p>Falls es sich um eine Sanierung der Kugelfanganlage handelt, sind die Sanierungskosten als übige Tiefbauten zu aktivieren und über die Nutzungsdauer von 30 Jahren abzuschreiben.</p>

6.4 Altlastensanierung – Voruntersuchung

Sachverhalt

Das Amt für Abfall, Wasser, Energie und Luft (AWEL) hat der Gemeinde eine Aufforderung zur Voruntersuchung der durch Altlasten belasteten Standorte zugestellt. Gemäss Mitteilung sind die zu erwartenden Aufwendungen ins nächste Budget aufzunehmen. Die zu untersuchenden Grundstücke sind im Kataster der belasteten Standorte eingetragen. Sie gehören teilweise Privaten.

Beurteilungskriterien

1	Nein	Bei der Voruntersuchung handelt es sich um eine künftige Verpflichtung. Es liegt kein verpflichtendes Ereignis vor dem Bilanzstichtag vor.
2	Ja	Die Aufforderung zur Voruntersuchung liegt vor. Der Mittelabfluss ist wahrscheinlich.
3	Ja	Die Voruntersuchungskosten können geschätzt werden.
Fazit		<p>Eventualverbindlichkeit: Da das Grundstück bereits im Kataster der belasteten Standorte eingetragen ist, ist eine Eventualverbindlichkeit für die Sanierungsverpflichtung in der Jahresrechnung ausgewiesen.</p> <p>Die Kosten für die Voruntersuchung werden in der Erfolgsrechnung gebucht.</p> <p>Die Resultate der Voruntersuchung erhöhen den Wissensstand deutlich. Sie erlauben es, einen Standort als überwachungsbedürftig, als sanierungsbedürftig oder als weder überwachungs- noch sanierungsbedürftig zu beurteilen. Die Gemeinde enthält einen entsprechenden Untersuchungsbericht, der Klarheit schafft, ob eine Sanierungsverpflichtung besteht und wie das weitere Vorgehen ist, siehe ► Kapitel 6.2 «Altlastensanierung – Grundstücke FV» und Kapitel 6.3 «Altlastensanierung – Grundstücke VV».</p>

6.5 Kapitalerhöhung

Sachverhalt

Die Gemeinde hat sich zu einer Kapitalerhöhung gegenüber einer Aktiengesellschaft verpflichtet, an welcher sie beteiligt ist. Der Zeitpunkt der Kapitalerhöhung wurde vom Verwaltungsrat noch nicht beschlossen. Die Beteiligung ist im Verwaltungsvermögen bilanziert.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Beurteilungskriterien

1	Nein	Die Gemeinde ist zwar eine vertragliche Verpflichtung eingegangen, erhält jedoch durch den höheren Beteiligungswert eine Gegenleistung.
2	Ja	Die Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses wird als über 50 % eingeschätzt.
3	Ja	In der Regel ist der Betrag bei einer vertraglichen Zusicherung bekannt.
Fazit		Eventualverbindlichkeit: Die mögliche Kapitalerhöhung ist als Eventualverbindlichkeit auszuweisen. Vertragliche Verpflichtungen sind erst bei Erbringung der Leistung zu berücksichtigen. Für zukünftige Ausgaben, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, können keine Rückstellungen gebildet werden.

6.6 Überbrückungsrenten

Sachverhalt

Die Gemeinde leistet einem ehemaligen Werkmitarbeitenden und der ehemaligen Leitung der Einwohnerkontrolle eine zweijährige Überbrückungsrente.

Beurteilungskriterien

1	Ja	Die Gemeinde ist eine vertragliche Verpflichtung ohne eine Gegenleistung eingegangen.
2	Ja	Der Mittelabfluss ist wahrscheinlich (über 50 %).
3	Ja	Der Betrag der Überbrückungsrente kann in der Regel zuverlässig geschätzt oder berechnet werden.
Fazit		Rückstellung: Die Gemeinde hat aufgrund der Einschätzung für die Überbrückungsrenten eine Rückstellung zu bilanzieren. Dabei sind die Fristigkeiten zu berücksichtigen. Die Verbuchung erfolgt über die Erfolgsrechnung, da die Gemeinde durch die Leistung der Überbrückungsrente keinen eigenen wirtschaftlichen Nutzen erhält.

Buchungen

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
5330.3064.00	2056.00	Kurzfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (für Jahr 1)
5330.3064.00	2086.00	Langfristige Rückstellungen für Vorsorgeverpflichtungen (für Jahr 2)
7101.3910.00	5330.4910.00	Interne Verrechnung der Überbrückungsrente des ehemaligen Werkmitarbeitenden ins Wasserwerk. Bei Eigenwirtschaftsbetrieben sind die Aufwände zwingend intern in den jeweiligen Aufgabenbereich zu verrechnen.

6.7 Lohnforderungen

Sachverhalt

Die Gemeinde hat eine Eventualverbindlichkeit für Lohnforderungen einer Gruppe von Angestellten ausgewiesen. Momentan laufen die gerichtlichen Verfahren zur Durchsetzung der Lohnforderungen. Der Ausgang des gerichtlichen Verfahrens ist unklar und kann nicht abgeschätzt werden. Die Gemeinde nimmt per Jahresende eine Beurteilung der Verbindlichkeit vor.

12 Rückstellungen und Eventualverbindlichkeiten

Beurteilungskriterien

1	Nein	Für die Gemeinde besteht keine gegenwärtige, sondern eine mögliche Verpflichtung in der Zukunft ohne eine Gegenleistung.
2	Nein	Der Mittelabfluss wird als nicht wahrscheinlich beurteilt (unter 50 %).
3	Ja	Die Lohnforderungen können zuverlässig geschätzt werden.
Fazit		Eventualverbindlichkeit: Die mögliche Lohnforderung ist als Eventualverbindlichkeit auszuweisen.

6.8 Kauf eines Kommunalfahrzeugs

Sachverhalt

Die Gemeinde hat im November ein Kommunalfahrzeug bestellt. Bei der Lieferung kommt es zu Verzögerungen. Das neue Fahrzeug kann voraussichtlich erst ab März des kommenden Jahres geliefert und durch die Gemeinde genutzt werden.

Beurteilungskriterien

1	Nein	Die Gemeinde hat zwar eine gegenwärtige Verpflichtung, jedoch mit einer verbundenen Gegenleistung.
2	Ja	Der Mittelabfluss ist sicher.
3	Ja	Der Betrag kann genau beziffert werden.
Fazit		Finanzielle Zusicherung: Bei der vertraglichen Verpflichtung handelt es sich um eine finanzielle Zusicherung. Diese werden in der Regel nicht in der Jahresrechnung ausgewiesen, ausser es handelt sich um einen durch die Stimmberechtigten oder das Gemeindeparlament genehmigten Verpflichtungskredit. Dieser ist in der Verpflichtungskreditkontrolle zu führen. Vertragliche Verpflichtungen sind erst bei Erbringung der Leistung zu berücksichtigen. Für zukünftige Ausgaben, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, können keine Rückstellungen gebildet werden.

6.9 Handwerksverträge

6.9.1 Nicht ausgeführte Aufträge

Sachverhalt

Die Gemeinde hat Unterhaltsarbeiten in Auftrag gegeben. Die Arbeiten konnten bis zum Jahresende noch nicht ausgeführt werden.

Beurteilungskriterien

1	Nein	Die Gemeinde hat zwar eine gegenwärtige Verpflichtung, jedoch mit einer verbundenen Gegenleistung.
2	Ja	Der Mittelabfluss ist sicher.
3	Ja	Der Betrag lässt sich aufgrund der Offerte und nach einer Rückfrage beim Unternehmen exakt bestimmen.
Fazit		Finanzielle Zusicherung: Bei der vertraglichen Verpflichtung handelt es sich um eine finanzielle Zusicherung. Diese werden in der Regel nicht in der Jahresrechnung ausgewiesen. Vertragliche Verpflichtungen sind erst bei Erbringung der Leistung zu berücksichtigen. Für zukünftige Aufwände, die mit einer zukünftigen Gegenleistung verbunden sind, können keine Rückstellungen gebildet werden.

6.9.2 Ausgeführte Aufträge

Sachverhalt

Die Gemeinde hat Unterhaltsarbeiten in Auftrag gegeben. Die Arbeiten konnten bis zum Jahresende abgeschlossen werden. Jedoch hat das Unternehmen die Rechnung noch nicht geschickt.

Beurteilungskriterien

1	Ja	Die Unterhaltsarbeiten sind abgeschlossen, es besteht eine Verpflichtung.
2	Ja	Der Mittelabfluss ist sicher, da die Leistung bereits erbracht wurde.
3	Ja	Der Betrag lässt sich aufgrund der Offerte und nach einer Rückfrage beim Unternehmen exakt bestimmen.
Fazit	Passive Rechnungsabgrenzung: Die Leistung wurde erbracht. Die Eintrittswahrscheinlichkeit und die Höhe des Betrags sind sicher (nicht nur wahrscheinlich). Daher wird in diesem Fall eine passive Rechnungsabgrenzung anstatt einer Rückstellung gebucht.	

Buchungen

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
0290.3144.00	2041.00	Passive Rechnungsabgrenzungen für Gebäudeunterhalt

Kapitel 11 «Aktive und passive Rechnungsabgrenzungen»

6.10 Grundstücksgewinnsteuer

Sachverhalt

Aufgrund einer Einsprache muss die Gemeinde allenfalls vereinnahmte Grundstücksgewinnsteuern zurückzahlen. Das Prozessverfahren ist noch nicht abgeschlossen.

Beurteilungskriterien

1	Ja	Das verpflichtende Ereignis liegt in der Vergangenheit.
2	Ja	Die Wahrscheinlichkeit des Mittelabflusses wird durch die Grundstückexpertin bzw. den Grundstücksteuerexperten als relativ hoch eingeschätzt.
3	Ja	Der bestrittene Betrag ist bekannt oder lässt sich abschätzen.
Fazit	Rückstellung: Die Gemeinde hat aufgrund der Einsprache und der Einschätzung eine Rückstellung zu bilden. Neben der Rückstellung für die Rückzahlung der Grundstücksgewinnsteuern ist auch eine Rückstellung für die Prozesskosten zu bilden. Die Verbuchung erfolgt über die Erfolgsrechnung, da die Gemeinde durch die Rückzahlung der Grundstücksgewinnsteuer keinen eigenen wirtschaftlichen Nutzen erhält.	

Buchungen

Konto Soll	Konto Haben	Geschäftsfall
9101.4022.00	2055.00	Kurzfristige Rückstellungen für Rückzahlung Grundstücksgewinnsteuer
0210.3132.00	2052.00	Kurzfristige Rückstellungen für Kosten der Anwältin bzw. des Anwalts