

Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Stand: überarbeitet am 04.12.2014

Komplex: Bilanzierung

Stichworte: Verbindlichkeiten; Rückstellungen; Schlussrechnungen; Wertaufhellungsprinzip

Frage: Wie sind Rückstellungen und Verbindlichkeiten voneinander abzugrenzen, wann gilt eine Verbindlichkeit als "ungewiss"?

Antwort: Der bilanzrechtliche Schuldbegriff umfasst sowohl Verbindlichkeiten als auch Rückstellungen und ist gekennzeichnet durch die Merkmale einer bestehenden "Leistungsverpflichtung", "wirtschaftlicher Belastung" und der "Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme". Verbindlichkeiten im weiteren Sinne sind im abgelaufenen Haushaltsjahr wirtschaftlich verursachte, noch nicht erfüllte, aber rechtlich bestehende Verpflichtungen. Sind diese bezüglich Grund oder Höhe mit Unsicherheiten behaftet, so handelt es sich um ungewisse Verbindlichkeiten, die in der Regel als Rückstellung in der Bilanz zu berücksichtigen sind. Verbindlichkeiten stellen regelmäßig Außenverpflichtungen (ggü. einem Dritten) dar, Rückstellungen können sowohl für Außen- als auch für Innenverpflichtungen (z.B. als Rückstellungen für unterlassene Instandhaltung) zu bilden sein. Per Definition sind Rückstellungen für "ungewisse Verbindlichkeiten und für hinsichtlich ihrer Höhe oder des Zeitpunktes ihres Eintritts unbestimmte Aufwendungen" in der Bilanz zu bilden (vgl. § 85a Abs. 1 SächsGemO).

Beruhet die Auszahlungsverpflichtung jedoch auf einem Vermögenszugang (es erfolgt eine Aktivierung), so ist unabhängig davon, ob die künftige Verpflichtung der Höhe nach bereits bekannt ist oder nicht, eine Verbindlichkeit und keine Rückstellung auszuweisen. Der Betrag der Verbindlichkeit zum Bilanzstichtag muss in diesen Fällen sachgerecht geschätzt werden und sollte mit dem Aktivierungsbetrag korrespondieren. Grundsätzlich hat die Aktivierung eines Vermögensgegenstandes zum Zeitpunkt der Fertigstellung, Inbetriebnahme bzw. zu dem Zeitpunkt, zu dem der Vermögensgegenstand in das wirtschaftliche Eigentum der Kommune gelangt ist, zu erfolgen. Mit der Aktivierung beginnt in aller Regel auch die planmäßige Abschreibung. Der Zeitpunkt der Auszahlung (z.B. eines Kaufpreises) ist für den Aktivierungszeitpunkt des Vermögensgegenstandes nicht entscheidend. Auch gilt ein Vermögensgegenstand nicht erst dann als fertiggestellt oder angeschafft, wenn die entsprechende (Schluss)-Rechnung eingeht. Auch in diesen Fällen ist die Verpflichtung der Kommune gegenüber dem Leistungserbringer wirtschaftlich verursacht und somit wirksam entstanden, weil die (Lieferung- oder) Leistung erbracht ist, allein die Abrechnung steht noch aus. Die geschätzten Bilanzbeträge sind ggf. nach Eingang der Rechnung durch Zugangs- (als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten) oder Abgangsbuchung zum folgenden Bilanzstichtag anzupassen.

Dem Periodenprinzip folgend ist auch der jeweilige Stand mehrjähriger Investitionsvorhaben durch Aktivierung von "Anlagen im Bau" in der Bilanz darzustellen. Liegen keine Abschlagsrechnungen vor, muss auch hier der Stand zum Bilanzstichtag geschätzt werden. Auch in diesem Fall ist dem aktivierten Betrag eine Verbindlichkeit und keine Rückstellung gegenüber zu stellen, obwohl der Betrag mit Unsicherheiten behaftet ist.

Auch bei der Abgrenzung von "gewissen" und "ungewissen" Verbindlichkeiten sind wertaufhellende Erkenntnisse bis zur Aufstellung der Vermögensrechnung zu berücksichtigen. Eine solche wertaufhellende Erkenntnis kann z.B. darin bestehen, dass im Zeitraum zwischen

Abgrenzung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen

Stichtag und Aufstellung der Bilanz Rechnungen eingehen, die die Unsicherheit bezüglich zum Bilanzstichtag bestehenden Verpflichtungen nachträglich ausräumen. In diesen Fällen wäre dann ohnehin ganz unabhängig davon, ob die Verpflichtung im Zusammenhang mit einer investiven Maßnahme steht oder nicht, keine Rückstellung, sondern eine entsprechende Verbindlichkeit zu bilanzieren.

Abschließend wird in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hingewiesen, dass Beträge für rückständigen Grundstückserwerb als Rückstellung gemäß § 41 Abs. 1 Nr. 6 SächsKomHVO-Doppik auszuweisen sind, auch wenn die betroffene Grundstücksfläche bereits dem wirtschaftlichen Eigentum der Kommune zuzuordnen und somit bei dieser zu aktivieren ist.
