

Vorfinanzierungen

Auslegung zur Fachempfehlung 08 Spezialfinanzierungen und Vorfinanzierungen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen und Beispiele zur Fachempfehlung 08 erarbeitet.

Version vom 7. April 2011

Zu Ziffer 2 der Fachempfehlung 08

- A Gemäss Handbuch HRM2 kann die Bildung von Reserven für noch nicht beschlossene Vorhaben (Vorfinanzierungen) budgetiert oder mit dem Rechnungsabschluss vorgenommen werden. Diese benötigt einen Beschluss der formell zuständigen Behörde. Die Bildung wird als ausserordentlicher Aufwand ausgewiesen.
- B Das SRS-CSPCP ist jedoch der Meinung, dass das Instrument der Vorfinanzierung mit der Umstellung auf lineare Abschreibungen aufgrund der Nutzungsdauer nicht mehr nötig ist. Bei der degressiven Abschreibungsmethode auf dem Restbuchwert gemäss HRM1 konnte die hohe Anfangsbelastung durch die Abschreibungen dank einer Vorfinanzierung reduziert werden. Mit HRM2 und der Umstellung auf lineare Abschreibungen aufgrund der Nutzungsdauer fällt diese hohe Anfangsbelastung weg und deshalb sollten auch Vorfinanzierungen nicht mehr eingesetzt werden.
- Vorfinanzierungen sind auch aus Sicht von *True an Fair View* klar abzulehnen. Sie widersprechen der generationengerechten Finanzierung: Die heutige Generation sollte nicht für die Finanzierung künftiger Investitionsprojekte aufkommen müssen.
- Zudem können Vorfinanzierungen anstehende Investitionsentscheide beeinflussen: Kann aus finanztechnischen Gründen nur eine Investition realisiert werden, wird in der Regel diese mit einer Vorfinanzierung ausgewählt, da sie ja bereits „finanziert“ ist. Auch wenn deren Kosten/Nutzen-Verhältnis schlechter und/oder sie weniger dringend ist als eine andere Investition.
- C Vorfinanzierungen sind zweckgebundene Mittel für besonders bezeichnete Investitionsvorhaben. Sie werden in der Bilanz im Eigenkapital erfasst (Konto 2930). Vorfinanzierungen für Aufwendungen der Erfolgsrechnung sind nicht zulässig.
- D Gemäss Handbuch HRM2 erfolgen Einlagen und Entnahmen über den ausserordentlichen Aufwand (Konto 3893) resp. Ertrag (Konto 4893).

- E Die Auflösung der Vorfinanzierung hat analog der Nutzungsdauer ab Nutzungsbeginn der Anlage in jährlichen Tranchen zugunsten der Erfolgsrechnung zu erfolgen (Konto 4893, linear oder degressiv, je nach Abschreibungsmethode). Unabhängig davon werden die planmässigen Abschreibungen vorgenommen. Durch die Entnahme aus der Vorfinanzierung reduziert sich der „Netto-Abschreibungsaufwand“ in der Erfolgsrechnung.
- F Die Kontobezeichnung der Vorfinanzierung in der Bilanz ist so zu definieren, dass diese auch noch während der Dauer der Auflösung sinnvoll ist (zum Beispiel „Vorfinanzierung Abschreibungen Mehrzweckhalle“ anstelle von „Vorfinanzierung Mehrzweckhalle“).
- G Vorfinanzierungen sind nicht zu verzinsen.
- H Beispiel 1 zeigt die Buchungen im Zusammenhang mit einer Vorfinanzierung (vereinfacht).
- I Soll eine Vorfinanzierung IPSAS konform umgesetzt werden, erfolgt die Verbuchung nicht über die Erfolgsrechnung, sondern innerhalb des Eigenkapitals. Die Einlagen und Entnahmen werden über das Konto 2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre direkt in das Vorfinanzierungskonto (Konto 2930) gebucht. Siehe dazu Beispiel 2 (vereinfacht).

Beispiel 1 Verbuchung von Vorfinanzierungen gemäss Handbuch HRM2 (vereinfacht)

Die Gemeinde A beschliesst, für den Neubau der Turnhalle XY im Jahr T+4 während der nächsten 4 Jahre eine Vorfinanzierung mit jährlich CHF 330'000 zu äufnen (Total CHF 1'320'000).

Die Turnhalle wird im Jahr T+4 für CHF 4'785'000 erstellt und gegen Ende des Jahres in Betrieb genommen. Damit beginnen im selben Jahr die planmässigen Abschreibungen. Die Nutzungsdauer beträgt 33 Jahre. Die planmässigen Abschreibungen betragen somit jährlich CHF 145'000 (CHF 4'785'000 / 33). Analog der Nutzungsdauer ist auch die Vorfinanzierung aufzulösen mit jährlich CHF 40'000 (CHF 1'320'000 / 33).

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahre T bis T+3 Einlage in die Vorfinanzierung	3893 Einlagen in Vorfinanzierungen des EK	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	330'000
Rechnungsjahr T+4 Zahlungen an Bauunternehmer	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkeiten	4'785'000
Übertrag an Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierung Nettoinvestitionen	4'785'000
Planmässige Abschreibungen	3300 Planmässige Abschreibungen	1404 Hochbauten	145'000
Anteilmässige Auflösung Vorfinanzierung	2930 Vorfinanzierung Abschreibungen Turnhalle XY	4893 Entnahmen aus Vorfinanzierungen des EK	40'000

Beispiel 2 Verbuchung von Vorfinanzierungen IPSAS konform (vereinfacht)

Szenario analog Beispiel 1.

Verbuchung	Soll	Haben	Betrag in CHF
Rechnungsjahre T bis T+3 Einlage in die Vorfinanzierung	2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	2930 Vorfinanzierung Ab- schreibungen Turnhalle XY	330'000
Rechnungsjahr T+4 Zahlungen an Bauunternehmer	504 Hochbauten	2000 Laufende Verbindlichkei- ten	4'785'000
Übertrag an Bilanz	1404 Hochbauten VV	690 Aktivierung Nettoinvestiti- onen	4'785'000
Planmässige Abschreibungen	3300 Planmässige Abschrei- bungen	1404 Hochbauten VV	145'000
Anteilmässige Auflösung Vorfina- nzierung	2930 Vorfinanzierung Ab- schreibungen Turnhalle XY	2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre	40'000