

Fachempfehlung 10 Investitionsrechnung

Empfehlung

- 1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, sowie die dazugehörigen Investitionseinnahmen. Diese Ausgaben ermöglichen dem öffentlichen Gemeinwesen, ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen zu erwerben. Folglich werden diese Ausgaben in der Bilanz als Verwaltungsvermögen aktiviert.
- 2 Die Mittelzu- und –abflüsse der Investitionsrechnung gehören in der Geldflussrechnung zum Geldfluss aus Investitionstätigkeit.
- 3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
 - Option 1 entspricht der bisherigen Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag). In diesem Fall wird das Nettoprinzip angewandt.
 - Option 2 sieht die Aktivierung des Bruttoinvestitionsbetrags vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert. Es wird das Bruttoprinzip angewandt.

Erläuterungen

Zu Ziffer 1

- 4 Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung für Investitionseinnahmen und -ausgaben des Verwaltungsvermögens. Sie soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten. Welche Ausgaben und Einnahmen in der Investitionsrechnung dargestellt werden, ist aus dem Kontenrahmen HRM2 ersichtlich. Tabelle 10-1 stellt die Konten der Investitionsrechnung im Überblick dar.
- 5 Die Aktivierungsgrenze für Investitionen kann je nach Gemeinwesen verschieden sein. Im Handbuch wird keine einheitliche Aktivierungsgrenze festgelegt, da dies wegen der Verschiedenheit der öffentlichen Körperschaften nicht sinnvoll ist. Es soll vielmehr auf das Kriterium der Wesentlichkeit abgestellt werden.
- 6 Die Investitionsrechnung weist nur diejenigen Ausgaben und Einnahmen auf, welche im Hinblick auf den Erwerb eines produktiven Kapitals mit einem mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen getätigt werden. Es handelt sich um Investitionen im ökonomischen Sinn. Daher werden in der Investitionsrechnung keine Geschäfte im Zusammenhang mit dem Finanzvermögen erfasst. Ausgaben für finanzielle Vermögenswerte in Form von Anlagen werden in

der Finanzterminologie ebenfalls als Investitionen bezeichnet (Finanzanlagen, Sachanlagen des Finanzvermögens usw.). Allerdings handelt es sich nicht um Investitionen ins produktive Kapital. Folglich werden diese Anlagen nicht in der Investitionsrechnung verbucht.

Zu Ziffer 2

- 7** Die Übertragung eines Aktivums vom Verwaltungsvermögen ins Finanzvermögen, z.B. im Hinblick auf einen geplanten Verkauf, wird in der Investitionsrechnung als Einnahme verbucht. Dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Liquidität. Folglich wird auch kein Geldfluss aus Investitionstätigkeit ausgewiesen. Analog dazu, wird eine Übertragung eines Aktivums vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen, z.B. um damit eine öffentliche Leistung anzubieten, wird als Ausgabe in der Investitionsrechnung verbucht, jedoch ohne Einfluss auf die Liquidität (kein Einfluss auf den Geldfluss aus Investitionstätigkeit).
- 8** Die Ausgaben und Einnahmen im Zusammenhang mit Anlagen (Investitionen im finanziellen Sinn, im Gegensatz zu Investitionen ins produktive Kapital) werden nicht im Geldfluss aus Investitionstätigkeit, sondern im Geldfluss aus Anlagentätigkeit verbucht. Ausser den Geldflüssen aus Investitions- und Anlagentätigkeit, enthält die Geldflussrechnung den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit.

Zu Ziffer 3

- 9** Investitionsbeiträge sind geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Diese Investitionsbeiträge sind bei Subventionsgeber und Subventionsempfänger unterschiedlich zu verbuchen und abzuschreiben.
- 10** Die Abschreibung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber orientiert sich nach der Lebensdauer der damit finanzierten Anlage. Zusätzliche Abschreibungen beim Subventionsgeber werden als ausserordentlicher Aufwand gebucht. Die Wertberichtigung der Investitionsbeiträge wird beim Subventionsgeber als „Transferaufwand“ (366) gebucht.

- 11** Beim Subventionsempfänger bestehen grundsätzlich zwei Verbuchungsoptionen :
- Option 1: Aktivierung des Nettoinvestitionsbeitrags, d.h. der Investitionssumme abzüglich des Investitionsbeitrags (wie HRM1).
 - Option 2: Aktivierung des Bruttoinvestitionsbeitrags und gleichzeitige Passivierung des Investitionsbeitrags als langfristige Finanzverbindlichkeit.

Bei beiden Optionen hat der Subventionsempfänger in den Folgejahren das erworbene Anlagegut gemäss der Lebensdauer ordentlich abzuschreiben, bei Option 1 den aktivierten Nettoinvestitionsbeitrag, bei Option 2 den aktivierten Bruttoinvestitionsbeitrag. Bei Option 2 ist zudem der Investitionsbeitrag als langfristige Verbindlichkeit zu passivieren und gemäss der Lebensdauer des betreffenden Investitionsgutes zu amortisieren. Diese Amortisationstranchen sind als jahreweise Beiträge (= Transferertrag) für die eigene Rechnung in der Erfolgsrechnung (46) zu vereinnahmen.

- 12** *Beispiel Verbuchung/Unterschied zum HRM1:* die buchhalterische Behandlung der Investitionsbeiträge unter HRM2 ist aus Tabelle 10-2 ersichtlich. Ausser der Änderung des Buchungstextes und der Kontonummern, entsprechen die ersten drei Buchungsvorgänge denjenigen des HRM1 und sie sind ebenfalls identisch zwischen den beiden Optionen (1 oder 2) des HRM2.

Beim vierten Buchungsvorgang ergibt sich ein Unterschied für den Subventionsempfänger, falls dieser das Bruttoprinzip (Option 2) anwendet. In diesem Fall wird die erhaltene Subvention (hier CHF 100) separat, wie eine Verpflichtung in einem Passivkonto „Passivierte Investitionsbeiträge“ (2068), verbucht.

Wendet der Subventionsempfänger das Nettoprinzip (Option 1) an, ist der Buchungsvorgang wesensgemäss derselbe wie unter HRM1: die erhaltene Subvention (hier CHF 100) wird im Haben –als Verminderung– des Kontos „Sachanlagen VV“ (140) (Konto „Sachgüter“ (14) unter HRM1) verbucht.

Der fünfte Buchungsvorgang sind die Abschreibungen. Beim Subventionsgeber verlangt das HRM2 die Verbuchung der Abschreibungsrate des zugesicherten Investitionsbeitrags (hier CHF 10) als Transferaufwand im Konto „Abschreibungen Investitionsbeiträge“ (366). Folglich wird das Konto „Abschreibungen“ (33), wie es im HRM1 der Fall war, nicht mehr berührt.

Wendet der Subventionsempfänger das Bruttoprinzip (Option 2) an, verlangt das HRM2 zwei Buchungssätze. Einerseits wird die Sachanlage, welche zum Bruttowert verbucht wurde, nach ihrer Lebensdauer (hier CHF 15) im Konto „Abschreibungen Verwaltungsvermögen“ (33) abgeschrieben. Andererseits wird der passivierte Investitionsbeitrag gemäss der Lebensdauer der betroffenen Sachanlage abgeschrieben (hier CHF 10). Diese Abschreibung entspricht einem Transferertrag und wird im Konto „Auflösung passivierter Investitionsbeiträge“ (466) verbucht. Er verringert die langfristigen Verbindlichkeiten des Subventionsempfängers um denselben Betrag („Passivierte Investitionsbeiträge“ (2068)).

Wendet der Subventionsempfänger das Nettoprinzip (Option 1) an, wird die Abschreibung gleich verbucht wie unter HRM1: der Aufwand (hier CHF 5) wird im Konto „Abschreibungen Verwaltungsvermögen“ (33) verbucht und verringert dementsprechend den Wert der Nettoinvestition in den Aktiven, den „Sachanlagen VV“ (140).

Beispiele und Illustrationen

Tabelle 10-1 Investitionsrechnung

5	Investitionsausgaben	6	Investitionseinnahmen
50	Sachanlagen	60	Übertragung von Sachanlagen in das Finanzvermögen
51	Investitionen auf Rechnung Dritter	61	Rückerstattungen
52	Immaterielle Anlagen	62	Abgang immaterielle Anlagen
		63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
54	Darlehen	64	Rückzahlung von Darlehen
55	Beteiligungen und Grundkapitalien	65	Übertragung von Beteiligungen
56	Eigene Investitionsbeiträge	66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
57	Durchlaufende Investitionsbeiträge	67	Durchlaufende Investitionsbeiträge
58	Ausserordentliche Investitionen	68	Ausserordentliche Investitionseinnahmen
59	Übertrag an Bilanz	69	Übertrag an Bilanz

Tabelle 10-2 Verbuchung von Investitionsbeiträgen nach Option 1 und Option 2

Buchungsvorgang	Verbuchung beim Subventionsgeber *			Verbuchung beim Subventionsempfänger *					
	Analog zum HRM1 (ausser der Änderung der Kontenbezeichnungen)			Option 1 Nettoprinzip (analog zum HRM1)			Option 2 Bruttoprinzip		
	Soll	Haben	**	Soll	Haben		Soll	Haben	**
Subventionsempfänger : Ausgabe für eine Sachanlage				Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150	Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150
Subventionsempfänger: Aktivierung der Sachanlage				Sachanlagen (140)	Aktivierung (690)	150	Sachanlagen (140)	Aktivierung (690)	150
Subventionsgeber : Auszahlung des Investitionsbeitrags Subventionsempfänger: Zahlungseingang des Investitionsbeitrags	Eigene Investitionsbeiträge (56)	Flüssige Mittel (100)	100	Flüssige Mittel (100)	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung (63)	100	Flüssige Mittel (100)	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung (63)	100
Subventionsgeber: Aktivierung des gewährten Investitionsbeitrags Subventionsempfänger: Option 1 : Verbuchung der erhaltenen Subvention als Verminderung (Haben) der Sachanlage Option 2 : Verbuchung der Subvention im Passiv als Verbindlichkeit	Investitionsbeiträge (146)	Aktivierungen (690)	100	Passivierung (590)	Sachanlagen VV (140)	100	Passivierungen (590)	Passivierte Investitionsbeiträge (2068)	100
Subventionsgeber : Jährliche Abschreibung der zugesicherten Subvention (Transferaufwand) Subventionsempfänger : Option 1, jährliche Abschreibung der Investition abzüglich der Subvention Option 2, (a) jährliche Abschreibung der Bruttoinvestition und (b) jährliche Abschreibung der erhaltenen Subvention (Transferertrag).	Abschreibungen Investitionsbeiträge (366)	Investitionsbeiträge (146)	10	Abschreibungen Verwaltungsvermögen (33)	Sachanlagen (140)	5	Abschreibungen Verwaltungsvermögen (33)	Sachanlagen (140)	15
							Passivierte Investitionsbeiträge (2068)	Auflösung passivierte Investitionsbeiträge (466)	10

Anmerkungen zur Tabelle 10-2:

- * Die dunkleren grauschattierten Rechtecke zeigen die Elemente, die die Investitionsrechnung betreffen, die helleren grauschattierten Rechtecke zeigen die Elemente der Bilanz und die weissen Rechtecke, diejenigen der Erfolgsrechnung.
- ** Investitionshöhe: CHF 150, Investitionsbeitrag: CHF 100, jährliche Abschreibungen: 10 % vom Restbuchwert. NB! es handelt sich um eine Vereinfachung, da im HRM1 die degressive Methode angewandt wird. Es handelt sich ebenfalls um eine Vereinfachung, da der Abschreibungssatz der Sachanlage beim Subventionsempfänger nicht unbedingt dem Abschreibungssatz des Investitionsbeitrags des Subventionsgebers entspricht.