

Abschluss der Investitionsrechnung

Auslegung zur Fachempfehlung 10 Investitionsrechnung

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Fachempfehlung 10 erarbeitet.

Version vom 13. Juni 2019

Zu Ziffer 1 der Fachempfehlung 10

A Um das Einhalten des Kreditrechts zu erleichtern, sieht das harmonisierte Rechnungsmodell vor, dass im Laufe des Rechnungsjahres die Investitionsausgaben und –einnahmen in einem spezifischen Konto, der Investitionsrechnung, verbucht werden. Der harmonisierte Kontenplan enthält verschiedene Kontengruppen, sowohl für die Ausgaben (50 bis 58) wie auch die Einnahmen (60 bis 68). Die Verbuchung der Ausgaben und Einnahmen in diesen Gruppen muss nach dem Bruttoprinzip erfolgen.

B Beim Abschluss werden die Ausgaben und Einnahmen, die in der Investitionsrechnung verbucht wurden, in die Bilanz übertragen. Der Kontenplan sieht die Kontengruppe 69 für den Übertrag der gesamten Investitionsausgaben und die Kontengruppe 59 für den Übertrag der gesamten Investitionseinnahmen vor.

Nach den Abschlussbuchungen entspricht die Kontengruppe 69 dem Total der Gruppen 50 bis 58 und die Kontengruppe 59 dem Total der Gruppen 60 bis 68. Aus diesem Grund sind die Summen im Soll (50 bis 59) und im Haben (60 bis 69) der Investitionsrechnung gleich.

Die gesamten Übertragungsbuchungen müssen in der Funktion 999 erfasst werden.

C Die IPSAS-Normen sehen die Investitionsrechnung nicht vor. Sie schliessen sie aber auch nicht aus. Sie sehen vor, die Investitionseinnahmen und –ausgaben direkt in der Bilanz zu verbuchen. Trotz diesem Unterschied ist die Art und Weise, wie die Investitionsausgaben und –einnahmen in der Bilanz dargestellt werden, mit Ausnahme der Option 1, wie in Ziffer 3 der Fachempfehlung 10 vorgesehen, mit diesen Normen vereinbar. Diese Ausnahme betrifft allerdings nur die Verbuchung der Investitionsbeiträge. Im Gegensatz dazu ist die Option 2 vereinbar, da sie das Bruttoprinzip respektiert.

Beispiele

Beispiel 1 Anschaffung einer Computersoftware

Zu Beginn des Jahres 20.0 kauft die Gemeinde A eine Computersoftware zu einem Betrag von CHF 150'000. Die Ausgabe generiert ein Aktivum, mit welchem öffentliche Leistungen über mehrere Jahre erbracht werden können. Es handelt sich also um eine Investition. Die Software hat eine geplante Nutzungsdauer von 5 Jahren und wird linear abgeschrieben.

Verbuchung

Der Erwerb der Software wird im Investitionskonto **520** zu einem Betrag von CHF 150'000 verbucht. Am Jahresende wird die Ausgabe über das Konto **690** in die Bilanz ins Aktivkonto **1420** zu einem Betrag von CHF 150'000 übertragen. Danach wird die jährliche Abschreibung der Software im Soll des Kontos **3320** und im Haben des Kontos **1420** zu einem Betrag von CHF 30'000 erfasst.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Erwerb Software	520 Software	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	150'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz	1420 Software VV	690 Aktivierungen	150'000
Ordentliche Abschreibung	3320 Planmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV	1420 Software VV	30'000

Beispiel 2 Gewährung eines Darlehens des Verwaltungsvermögens und seine Rückzahlung

Im Jahr 20.0 gewährt das Gemeinwesen B dem Gemeinwesen C ein Darlehen von CHF 5 Mio. Dieses Darlehen ist innert 10 Jahren in jährlichen Raten in der Höhe eines Zehntels rückzahlbar. Die erste Rückzahlung erfolgt im Jahr 20.1. Der Einfachheit halber wird hier auf eine Verzinsung verzichtet.

Verbuchung des Darlehens beim kreditgebenden Gemeinwesen

Das Gemeinwesen B verbucht das Darlehen von CHF 5 Mio. im Soll des Kontos **54x**. Ende 20.0 überträgt es den Darlehensbetrag über das Konto **690** in die Bilanz ins Aktivkonto **144x** zu einem Betrag von CHF 5 Mio. Im Jahr 20.1 verbucht das Gemeinwesen die jährliche Rückzahlungsrate im Haben des Kontos **64x** zu einem Betrag von CHF 500'000. Ende 20.1 überträgt es die Rückzahlung über das Konto **590** in die Bilanz ins Haben des Kontos **144x** zu einem Betrag von CHF 500'000. Folglich beläuft sich der Wert des Darlehens in der Bilanz Ende 20.1. auf CHF 4.5 Mio.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Kreditgewährung im Jahr 20.0	54x Darlehen	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	5'000'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.0	144x Darlehen VV	690 Aktivierungen	5'000'000
Rückzahlung durch das Gemeinwesen C im Jahr 20.1	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	64x Rückzahlung von Darlehen	500'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.1	590 Passivierungen	144x Darlehen VV	500'000

Das Gemeinwesen C seinerseits, verbucht den ausgelehnten Betrag nicht in seiner Investitionsrechnung, sondern direkt in den Passiven seiner Bilanz (langfristige Finanzverbindlichkeiten). Die jährlichen Rückzahlungsraten mindern den Betrag dieses Passivums.

Beispiel 3 Erhaltener Investitionsbeitrag im Jahr der Beendigung der Arbeiten

Im Jahr 20.0 gibt die Gemeinde D CHF 800'000 für die Verbreiterung einer Strasse im Jahr 20.0 aus. Nach der Beendigung der Arbeiten und der Inbetriebnahme der Strasse schickt sie die Bauabrechnung an den Kanton E, welcher ihr einen Investitionsbeitrag von CHF 200'000 zahlen muss. Der Kanton E zahlt den Investitionsbeitrag noch vor Ende 20.0. Die erstellte Infrastruktur hat eine geplante Nutzungsdauer von 50 Jahren. Die Gemeinde schreibt sowohl die Infrastruktur, wie auch den erhaltenen Investitionsbeitrag linear ab.

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 1¹ anwendet und in den Aktiven nur die Nettoausgabe darstellt

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den Erhalt des Investitionsbeitrags, immer noch im Jahr 20.0, verbucht sie im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0 überträgt sie den Betrag der Investition über das Konto 690 in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000.

¹ Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590** ins Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 12'000 abgeschrieben $(=(800'000-200'000)/50)$.

In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 588'000 $(=800'000-200'000-12'000)$.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	501 Strassen / Verkehrswege	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Erhalt des Investitionsbeitrags	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	1401 Strassen / Verkehrswege PA	690 Aktivierungen Nettoinvestitionen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Aktiven der Bilanz	590 Passivierungen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	200'000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	3300 Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	12'000

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 2² anwendet und die Bruttoinvestition in den Aktiven und den Investitionsbeitrag in den Passiven darstellt.

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den Erhalt des Investitionsbeitrags, immer noch im Jahr 20.0, verbucht sie im Haben des Kontos **631** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0 überträgt sie die Investition über das Konto 690 in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Bis hier gibt es keine Änderungen im Vergleich zur Option 1.

Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590**, nicht ins Haben des Kontos **1401**, sondern in die Passiven ins Haben des Kontos **2068** zu einem Betrag von CHF 200'000.

Ende 20.0, im Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 16'000 abgeschrieben $(=800'000/50)$. Der passivierte Investitionsbeitrag wird ebenfalls aufgelöst und zwar zu einem Betrag von CHF 4'000 $(200'000/50)$. Die Verbuchung erfolgt im Soll des Kontos 2068 und im Haben des Kontos 4660 (planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge).

² Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 784'000 (=800'000-16'000), währenddessen der abgeschriebene Investitionsbeitrag in den Passiven einen Wert von CHF 196'000 (=200'000-4'000) hat. Die Differenz entspricht der Nettozunahme in der Bilanz von CHF 588'000, welcher demjenigen der Option 1 entspricht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	501 Strassen / Verkehrswege	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Erhalt des Investitionsbeitrags	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	1401 Strassen / Verkehrswege PA	690 Aktivierungen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Passiven der Bilanz	590 Passivierungen	2068 Passivierte Investitionsbeiträge	200'000
Ordentliche Abschreibung der Verbreiterungsarbeiten im 20.0	3300 Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	16'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	2068 Passivierte Investitionsbeiträge	4660 Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	4'000

Verbuchung beim subventionierenden Kanton E

Die Verbuchungsmodalitäten der subventionierten Einheit sind unabhängig von denjenigen der subventionierenden Einheit. Mit anderen Worten, ob die subventionierte Einheit Option 1 oder Option 2 anwendet, hat keinen Einfluss auf die Verbuchung bei der subventionierenden Einheit.

Im Jahr 20.0 wird der gewährte Investitionsbeitrag im Soll des Kontos **56x** zu einem Betrag von CHF 200'000 verbucht. Am Ende des Jahres 20.0 wird er über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **146x** ebenfalls zu einem Betrag von CHF 200'000 übertragen. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme der Infrastruktur, wird der Investitionsbeitrag über das Soll des Kontos **3660** und das Haben des Kontos **146x** abgeschrieben. Da der Kanton E ebenfalls die lineare Abschreibung anwendet, beläuft sich der abzuschreibende Betrag auf CHF 4'000 (=200'000/50). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat der Investitionsbeitrag folglich einen Wert von CHF 196'000 (=200'000-4'000).

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Bezahlung des Investitionsbeitrags an die Gemeinde D	56x Eigene Investitionsbeiträge	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz Ende 20.0	146x Investitionsbeiträge	690 Aktivierungen	200'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	3660 Planmässige Abschreibung Investitionsbeiträge	146x Investitionsbeiträge	4'000

Beispiel 4 Erhaltener Investitionsbeitrag nach dem Jahr der Beendigung der Arbeiten

Im Jahr 20.0 gibt die Gemeinde D CHF 800'000 für die Verbreiterung einer Strasse im Jahr 20.0 aus. Nach der Beendigung der Arbeiten und der Inbetriebnahme der Strasse schickt sie die Bauabrechnung an den Kanton E, welcher ihr einen Investitionsbeitrag von CHF 200'000 zahlen muss. Das Jahr 20.0 geht zu Ende, bevor der Kanton E den Investitionsbeitrag, welchen die Gemeinde D zu Recht beansprucht, ausbezahlt hat. Schlussendlich bezahlt der Kanton D den Investitionsbeitrag erst im Folgejahr, d.h. im Jahr 20.1. Die erstellte Infrastruktur hat eine geplante Nutzungsdauer von 50 Jahren. Die Gemeinde schreibt sowohl die Infrastruktur, wie auch den erhaltenen Investitionsbeitrag linear ab.

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 1³ anwendet und in den Aktiven nur die Nettoausgabe darstellt

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den versprochenen zu erhaltenden Investitionsbeitrag verbucht sie im Soll des Kontos **1046** (aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung) und im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000.

Die anderen Abschlussbuchungen sind gleich wie im Fall, in dem der Kanton E den Investitionsbeitrag im Jahr der Arbeiten auszahlt. Die Gemeinde D überträgt die Investition über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590** ins Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 200'000. Ende 20.0, Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 12'000 abgeschrieben ($= (800'000 - 200'000) / 50$). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 588'000 ($= 800'000 - 200'000 - 12'000$).

³ Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Zu Beginn des Jahres 20.1 löst die Gemeinde D die aktive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **63x** und das Haben des Kontos **1046** auf. Den Erhalt des Investitionsbeitrags des Kantons E im Laufe des Jahres 20.1 verbucht die Gemeinde D im Soll des Kontos **100x** und im Haben des Kontos **63x**.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	501 Strassen / Verkehrswege	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Zu erhaltener Investitionsbeitrag	1046 Aktive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	1401 Strassen / Verkehrswege PA	690 Aktivierungen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Aktiven der Bilanz	590 Passivierungen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	200'000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	3300 Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	12'000
Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	1046 Aktive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	200'000
Erhalt des Investitionsbeitrags im Jahr 20.1	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000

Verbuchung, falls die Gemeinde D die Option 2⁴ anwendet und die Bruttoinvestition in den Aktiven und den Investitionsbeitrag in den Passiven darstellt.

Im Jahr 20.0 verbucht die Gemeinde D die Investitionsausgabe im Soll des Kontos **501** zu einem Betrag von CHF 800'000. Den versprochenen zu erhaltenen Investitionsbeitrag verbucht sie im Soll des Kontos **1046** und im Haben des Kontos **63x** zu einem Betrag von CHF 200'000.

Die anderen Abschlussbuchungen sind gleich wie im Fall, in dem der Kanton E den Investitionsbeitrag im Jahr der Arbeiten auszahlt. Die Gemeinde D überträgt die Investition über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **1401** zu einem Betrag von CHF 800'000. Bis hier gibt es keine Änderungen im Vergleich zur Option 1.

Gleichzeitig überträgt sie den Investitionsbeitrag über das Konto **590**, nicht ins Haben des Kontos **1401**, sondern ins Haben des Passivkontos **2068** zu einem Betrag von CHF 200'000.

⁴ Siehe Fachempfehlung 10, Ziffer 3

Ende 20.0, Jahr der Inbetriebnahme, wird die Investition abzüglich des Investitionsbeitrags über das Soll des Kontos **3300** und das Haben des Kontos **1401** zu einem Betrag von CHF 16'000 abgeschrieben (=800'000/50). Der passivierte Investitionsbeitrag wird ebenfalls aufgelöst und zwar zu einem Betrag von CHF 4'000 (200'000/50). Die Verbuchung erfolgt im Soll des Kontos **2068** und im Haben des Kontos **4660** (planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge).

In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat die Infrastruktur folglich einen Wert von CHF 784'000 (=800'000-16'000), währenddessen der abgeschriebene Investitionsbeitrag in den Passiven einen Wert von CHF 196'000 (=200'000-4'000) hat. Die Differenz entspricht der Nettozunahme in der Bilanz von CHF 588'000; dieser Betrag entspricht demjenigen der Option 1.

Zu Beginn des Jahres 20.1 löst die Gemeinde D die aktive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **63x** und das Haben des Kontos **1046** auf. Den Erhalt des Investitionsbeitrags des Kantons E im Laufe des Jahres 20.1 verbucht die Gemeinde D im Soll des Kontos **100x** und im Haben des Kontos **63x**.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Verbreiterungsarbeiten der Strasse	501 Strassen / Verkehrswege	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	800'000
Zu erhaltener Investitionsbeitrag	1046 Aktive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000
Übertrag der Verbreiterungsarbeiten in die Aktiven der Bilanz	1401 Strassen / Verkehrswege PA	690 Aktivierungen	800'000
Übertrag des Investitionsbeitrags in die Aktiven der Bilanz	590 Passivierungen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	200'000
Ordentliche Abschreibung im 20.0	3300 Planmässige Abschreibungen, Sachanlagen	1401 Strassen / Verkehrswege VV	16'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	2068 Passivierte Investitionsbeiträge	4660 Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge	4'000
Auflösung der aktiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	1046 Aktive Rechnungsabgrenzung Investitionsrechnung	200'000
Erhalt des Investitionsbeitrags im Jahr 20.1	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	63x Investitionsbeiträge für eigene Rechnung	200'000

Verbuchung beim subventionierenden Kanton E

Die Verbuchungsmodalitäten der subventionierenden Einheit sind unabhängig von denjenigen der subventionierten Einheit. Mit anderen Worten, ob die subventionierte Einheit Option 1 oder Option 2 anwendet, hat keinen Einfluss auf die Verbuchung bei der subventionierenden Einheit.

Ende 20.0 wird der versprochene, aber noch nicht ausbezahlte Investitionsbeitrag im Soll des Kontos **56x** und im Haben des Kontos **2046** zu einem Betrag von CHF 200'000 verbucht. Alsdann wird er über das Konto **690** in die Aktiven der Bilanz ins Konto **146x** ebenfalls zu einem Betrag von CHF 200'000 übertragen. Ende 20.0, dem Jahr der Inbetriebnahme der Infrastruktur, wird der Investitionsbeitrag über das Soll des Kontos **3660** und das Haben des Kontos **146x** abgeschrieben. Da der Kanton E ebenfalls die lineare Abschreibung anwendet, beläuft sich der abzuschreibende Betrag auf CHF 4'000 (=200'000/50). In der Abschlussbilanz des Jahres 20.0 hat der Investitionsbeitrag folglich einen Wert von CHF 196'000 (=200'000-4'000).

Zu Beginn des Jahres 20.1 löst der Kanton E die passive Rechnungsabgrenzung über das Soll des Kontos **2046** und das Haben des Kontos **56x** auf. Die Auszahlung des Investitionsbeitrags im Laufe des Jahres 20.1 wird im Soll des Kontos **56x** und im Haben des Kontos **100x** verbucht.

Vorgang	Verbuchung		
	Soll	Haben	Betrag
Zu bezahlender Investitionsbeitrag an die Gemeinde D	56x Eigene Investitionsbeiträge	2046 Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung	200'000
Übertrag in die Aktiven der Bilanz	146x Investitionsbeiträge	690 Aktivierungen	200'000
Ordentliche Abschreibung des Investitionsbeitrags im 20.0	3660 Planmässige Abschreibung Investitionsbeiträge	146x Investitionsbeiträge	4'000
Auflösung der passiven Rechnungsabgrenzung zu Beginn des Jahres 20.1	2046 Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung	56x Eigene Investitionsbeiträge	200'000
Auszahlung des Investitionsbeitrags an die Gemeinde D	56x Eigene Investitionsbeiträge	100X Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	200'000