

## Fachempfehlung 05

### Aktive und passive Rechnungsabgrenzung

#### Empfehlung

- 1 **Aktive Rechnungsabgrenzungen der Investitionsrechnung<sup>1</sup> und der Erfolgsrechnung werden bilanziert für :**
  - vor dem Bilanzstichtag getätigte Ausgaben oder Aufwände, die der folgenden Rechnungsperiode zu belasten sind; oder
  - Einnahmen oder Erträge, die der Rechnungsperiode vor dem Bilanzstichtag zuzuordnen sind, aber erst in der folgenden Rechnungsperiode fakturiert werden.
- 2 **Passive Rechnungsabgrenzungen werden bilanziert für :**
  - vor dem Bilanzstichtag fakturierte Einnahmen oder Erträge, die der folgenden Rechnungsperiode gutzuschreiben sind; oder
  - vor dem Bilanzstichtag bezogene Leistungen (Ausgaben oder Aufwände), die erst in der neuen Rechnungsperiode in Rechnung gestellt werden.
- 3 **Auf eine (passive oder aktive) Abgrenzung kann ausnahmsweise, bei kontinuierlich anfallenden Leistungen, verzichtet werden, aber auf jeden Fall nur, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:**
  - Es besteht kein enger Zusammenhang zwischen Aufwand und Ertrag.
  - Die Höhe der Leistung unterliegt keinen wesentlichen Schwankungen.
  - Der einzelne Geschäftsvorfall überschreitet einen minimalen, auf die Grösse des öffentlichen Gemeinwesens bzw. dessen Finanzhaushalt abgestimmten Wert nicht.
  - Es ist sichergestellt, dass überjährig betrachtet der Leistungsbezug eines ganzen Jahres pro Rechnungsperiode verbucht ist.
- 4 **Besteht eine enge Verbindung zwischen Aufwand und Ertrag, sind beide nach den gleichen Regeln abzugrenzen.**
- 5 **Die Höhe der Aktivierung bzw. Passivierung ergibt sich aus dem Abgrenzungstatbestand (Nominalwert).**

---

<sup>1</sup> Die Investitionsrechnung als Spezialrechnung der öffentlichen Hand kennt, hauptsächlich, nur die Begriffe Ausgaben und Einnahmen, erfordert aber dennoch eine Zuordnung der Vorgänge zur richtigen Periode (Beispiel: Ein im Jahr x fertiggestelltes Gebäude sollte in jenem Jahr x vollständig aktiviert werden, auch wenn für einen Teil der Arbeiten erst im Jahr x+1 Rechnung gestellt wird). Aus diesem Grund sind in der Empfehlung auch die Begriffe Einnahmen und Ausgaben aufgeführt.

## **Erläuterungen**

### **Zu Ziffer 1**

- 6** Aktive Rechnungsabgrenzungen, welche auch „transitorische Aktiven“ genannt werden, laufen über die Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzungen“ (104) im Kontenrahmen. Tabelle 05-1 zeigt die Kontengruppe im Überblick. Sie sind über die zutreffenden Konti der Erfolgsrechnung oder der Investitionsrechnung zu buchen. Die Auflösung erfolgt über die gleichen Konti. Fallbeispiele zur Verbuchung der aktiven Rechnungsabgrenzungen finden sich im nächsten Abschnitt.
- 7** Die aktiven Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich nach dem Bilanzstichtag, zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Grössere aktive Rechnungsabgrenzungen, die spezifisch überwacht werden müssen und deshalb erst bei der Realisation des Tatbestandes (z.B. bei Verbuchen des entsprechenden Ertrags) aufgelöst werden, müssen auf separaten Konti innerhalb der Gruppe aktive Rechnungsabgrenzungen verbucht werden. Ein Beispiel hierzu ist die vorgenommene Abgrenzung von Steuererträgen, die auf Schätzungen beruht. Auch bei Rechnungsabgrenzungen, die sich über mehrere Jahre hinziehen, ist jährlich nur die betroffene Summe aufzulösen. Die Auflösung richtet sich nach der Erbringung der Leistung.
- 8** Die Offenlegung der aktiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt in der Bilanz.

### **Zu Ziffer 2**

- 9** Passive Rechnungsabgrenzungen, welche auch „transitorische Passiven“ genannt werden, laufen über die Kontengruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“ (204) im Kontenrahmen. Tabelle 05-2 zeigt die Kontengruppe im Überblick. Sie sind über die zutreffenden Konti der Erfolgsrechnung oder der Investitionsrechnung zu buchen. Die Auflösung erfolgt über die gleichen Konti. Beispiele zur Verbuchung der passiven Rechnungsabgrenzungen finden sich im nächsten Abschnitt. Für bedeutende Ferien und Überzeitguthaben bestehen zwei Verbuchungsalternativen: sie können entweder abgegrenzt oder als kurzfristige Rückstellungen verbucht werden. Sind die Höhe und Fälligkeit des Betrages sicher, ist die Vornahme einer zeitlichen Abgrenzung vorzuziehen (vgl. auch Fachempfehlung 09 sowie Anhang zum Kontenrahmen, Konten 2040 und 2050).
- 10** Die passiven Rechnungsabgrenzungen werden grundsätzlich nach dem Bilanzstichtag, zu Beginn der folgenden Rechnungsperiode vollständig aufgelöst. Grössere passive Rechnungsabgrenzungen sind spezifisch zu überwachen und werden erst bei der Realisation des Tatbestandes (z.B. bei Verbuchen des entsprechenden Aufwands) aufgelöst. Diese werden auf separaten Konti innerhalb der Gruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“ verbucht. Bei Rechnungsabgrenzungen, die sich über mehrere Jahre hinziehen, ist jährlich nur die betroffene Summe aufzulösen.
- 11** Die Offenlegung der passiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt in der Bilanz.

**Zu Ziffer 3**

**12** Es muss ein Grenzwert festgelegt werden, ab welchem die Rechnungsabgrenzungen vorgenommen werden. Dieser Grenzwert orientiert sich an der Grösse des betreffenden öffentlichen Gemeinwesens bzw. Finanzhaushalts. Für die grössten Kantone und die grössten Städte könnte ein Grenzwert von maximal 100'000 Franken zur Diskussion gestellt werden. Für kleinere Kantone und Gemeinden sind je nach Grösse kleinere Beträge zu wählen. Die Festlegung ist den einzelnen öffentlichen Gemeinwesen überlassen, muss jedoch im Anhang offen gelegt werden.

**Beispiele und Illustrationen**

**Tabelle 05-1 Kontengruppe „Aktive Rechnungsabgrenzung“**

<b>104</b>	<b>Aktive Rechnungsabgrenzung</b>
<b>1040</b>	Personalaufwand
<b>1041</b>	Sach- und übriger Betriebsaufwand
<b>1042</b>	Steuern
<b>1043</b>	Transfers der Erfolgsrechnung
<b>1044</b>	Finanzaufwand, Finanzertrag
<b>1045</b>	Übriger betrieblicher Ertrag
<b>1046</b>	Aktive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung
<b>1049</b>	Übrige aktive Rechnungsabgrenzungen Erfolgsrechnung

**Tabelle 05-2 Kontengruppe „Passive Rechnungsabgrenzung“**

<b>204</b>	<b>Passive Rechnungsabgrenzung</b>
<b>2040</b>	Personalaufwand
<b>2041</b>	Sach- und übriger Betriebsaufwand
<b>2042</b>	Steuern
<b>2043</b>	Transfers der Erfolgsrechnung
<b>2044</b>	Finanzaufwand, Finanzertrag
<b>2045</b>	Übriger betrieblicher Ertrag
<b>2046</b>	Passive Rechnungsabgrenzungen Investitionsrechnung
<b>2049</b>	Übrige passive Rechnungsabgrenzungen der Erfolgsrechnung

**Beispiel 05-1    Verbuchung aktiver Rechnungsabgrenzungen, wenn eine Ausgabe des Vorjahres einem Aufwand des neuen Jahres entspricht**

Für die Miete von Fremdliegenschaften sind per 30.11. für die Miete Dezember bis Februar CHF 300'000 zu bezahlen. Der das neue Jahr betreffende Betrag von CHF 200'000 muss abgegrenzt werden. Zu Beginn des nächsten Jahres werden die transitorischen Abgrenzungen in der Höhe von CHF 200'000 aufgelöst.

**Tabelle 05-3    Buchungen aktiver Rechnungsabgrenzungen:  
Eine Ausgabe des Vorjahres entspricht einem Aufwand des neuen Jahres**

Mietaufwand	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	❶ CHF 300'000 in der Geldflussrechnung dargestellt	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	❷ —CHF 200'000	❸ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 200'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
❶ Verbuchung der bezahlten Miete (Jahr 1)	Mietaufwand	Kasse
❷ Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Aktive Rechnungsabgrenzung	Mietaufwand
❸ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Mietaufwand	Aktive Rechnungsabgrenzung

**Beispiel 05-2 Verbuchung aktiver Rechnungsabgrenzungen, wenn ein Ertrag des Vorjahres einer Einnahme des neuen Jahres entspricht**

Auf einem gewährten Darlehen in der Höhe von CHF 1 Mio. wird dem Darlehensnehmer jeweils per 30.6. der Zins von 5 % für die vergangene Periode (Jahresbetreffnis) in Rechnung gestellt. Der dem Rechnungsjahr 1 gutzuschreibende Betrag in der Höhe von CHF 25'000 wird Ende Jahr 1 abgegrenzt. Zu Beginn des Jahres 2 wird die Abgrenzung aufgelöst. Per 30.6. im Jahr 2 wird der Zins fakturiert und sofort vom Kreditnehmer bezahlt.

**Tabelle 05-4 Buchungen aktiver Rechnungsabgrenzungen:  
Ein Ertrag des Vorjahres entspricht einer Einnahme des neuen Jahres**

Zinsertrag	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt	③ CHF 50'000 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	① CHF 25'000	② —CHF 25'000
Total	CHF 25'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 25'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
<b>Verbuchung</b>		
	Soll	Haben
① Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Aktive Rechnungsabgrenzung	Zinsertrag
② Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Zinsertrag	Aktive Rechnungsabgrenzung
③ Verbuchung der Zinszahlung (Jahr 2)	Kasse (nach Verbuchung der Débitoren)	Zinsertrag

**Beispiel 05-3    Verbuchung passiver Rechnungsabgrenzungen, wenn ein Aufwand des Vorjahres einer Ausgabe des neuen Jahres entspricht**

Im Jahr 1 werden von Dritten Dienstleistungen im Umfang von CHF 100'000 erbracht. Für CHF 80'000 erfolgt die Rechnungsstellung und die Zahlung sofort. Der Rest wird erst im Jahr 2 fakturiert, gleichzeitig mit CHF 100'000 für neue erbrachte Dienstleistungen. Das öffentliche Gemeinwesen bezahlt den Gesamtbetrag von CHF 120'000 im Jahr 2. Zu Beginn des Jahres 2 werden die transitorischen Abgrenzungen von CHF 20'000.-- aufgelöst.

**Tabelle 05-5    Buchungen passiver Rechnungsabgrenzungen:  
Ein Aufwand des Vorjahres entspricht einer Ausgabe des neuen Jahres**

Dienstleistungen Dritter	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	① CHF 80'000 in der Geldflussrechnung dargestellt	④ CHF 120'000 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	② CHF 20'000	③ —CHF 20'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
① Verbuchung der Zahlung (Jahr 1)	Dienstleistungen Dritter	Kasse
② Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Dienstleistungen Dritter	Passive Rechnungsabgrenzung
③ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Passive Rechnungsabgrenzung	Dienstleistungen Dritter
④ Verbuchung der Bezahlung (Jahr 2)	Dienstleistungen Dritter	Kasse

**Beispiel 05-4 Verbuchung passiver Rechnungsabgrenzungen, wenn eine Einnahme des Vorjahres einem Ertrag des neuen Jahres entspricht**

Für die Miete von eigenen Liegenschaften werden Dritten im November des Jahres 1 CHF 300'000 für die Monate Dezember bis Februar fakturiert. Die Rechnung wird sofort bezahlt. Ein Teil des Betrages, d.h. CHF 200'000 betrifft das neue Jahr und muss abgegrenzt werden. Zu Beginn des Jahres 2 wird die transitorische Abgrenzung aufgelöst.

**Tabelle 05-6 Buchungen passiver Rechnungsabgrenzungen:  
Eine Einnahme des Vorjahres entspricht einem Ertrag des neuen Jahres**

Mietertrag	Jahr 1	Jahr 2
Liquiditätswirksam	② CHF 300'000 in der Geldflussrechnung dargestellt	CHF 0 in der Geldflussrechnung dargestellt
Liquiditätsunwirksam	① —CHF 200'000	③ CHF 200'000
Total	CHF 100'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt	CHF 200'000 in der Erfolgsrechnung dargestellt
Verbuchung	Soll	Haben
① Verbuchung der einkassierten Miete (Jahr 1)	Kasse	Mietertrag
② Verbuchung der Abgrenzung (Jahr 1)	Mietertrag	Passive Rechnungsabgrenzung
③ Auflösung der Abgrenzung (Jahr 2)	Passive Rechnungsabgrenzung	Mietertrag

