

Frequently Asked Questions (FAQ)

Verbuchung von Aufwänden und Erträgen aus Beteiligungen und Darlehen

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende Frage zur Verbuchung von Aufwänden und Erträgen aus Beteiligungen und Darlehen behandelt.

Frage

Welches ist der Verbuchungszeitpunkt von Aufwänden und Erträgen aus einer Beteiligung eines Gemeinwesens an einer Einheit, welche eine eigene Buchhaltung führt und über eine eigene juristische Persönlichkeit verfügt (Sachgruppe 145)? In welchem Rechnungsjahr müssen Aufwände und Erträge eines Darlehens an eine solche Einheit (Sachgruppe 144) verbucht werden?

Antwort

- A Diese FAQ behandelt nur die Aufwände und Erträge im Sinne der untenstehenden Buchstaben E und F. Sie behandelt nicht die eventuellen Wertgewinne oder –verluste von Beteiligungen im eigentlichen Sinn. Diese Wertgewinne oder –verluste müssen erfasst werden, wie dies in der Fachempfehlung 06 vorgesehen ist.
- B Laut den Punkten 3 und 5 der Fachempfehlung 02 des Handbuchs HRM2 beruht die Rechnungslegung unter anderem auf dem Prinzip der Periodenabgrenzung. Das bedeutet, dass alle Aufwände und Erträge in derjenigen Periode zu erfassen sind, in welcher die entsprechenden Verpflichtungen und Rechte ihren Ursprung haben.
- C Die Beteiligungen eines Gemeinwesens gehören zum Verwaltungsvermögen (Sachgruppe 145 Beteiligungen, Grundkapitalien VV) oder zum Finanzvermögen (Sachgruppe 107 Finanzanlagen).

Die untenstehende Liste ist nicht abschliessend, aber sie beinhaltet die häufigsten Beispiele von Beteiligungen der Kantone:

- Kantonalkassen
 - Spitäler
 - Unternehmen, die in der Energieversorgung tätig sind
 - Industrielle Betriebe
 - Transportunternehmen
 - Loterie Romande und Swisslos
 - Salinen
 - Unternehmen, welche Informatikdienstleistungen anbieten
- D Die durch ein Gemeinwesen gewährten Darlehen gehören ebenfalls entweder zum Verwaltungsvermögen (Sachgruppe 144 Darlehen VV) oder zum Finanzvermögen (Sachgruppe 107 Finanzanlagen).
- E Die Erträge aus Beteiligungen und Darlehen werden in den Sachgruppen 41 Regalien und Konzessionen, 42 Entgelte oder 44 Finanzertrag verbucht.

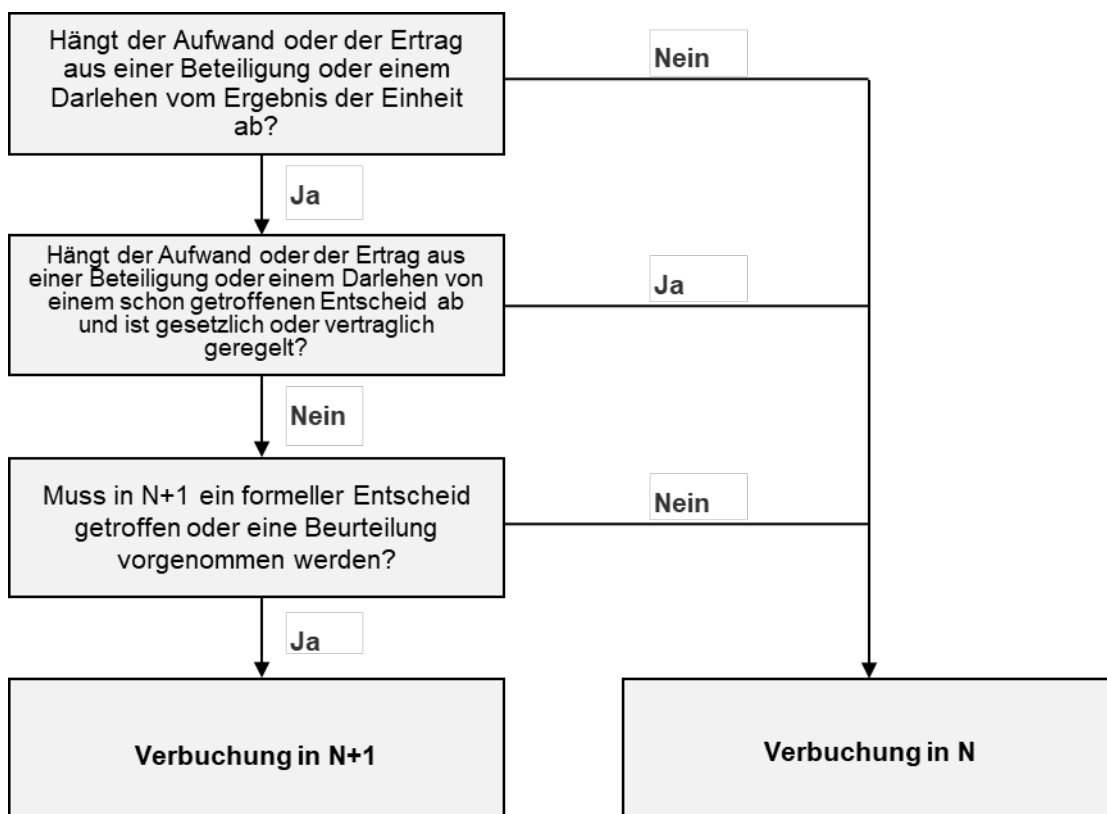
Beispiele für Erträge aus Beteiligungen und Darlehen (Liste nicht abschliessend):

- Dividenden
- Gewinnbeteiligung
- Verzinsung von Dotationskapital
- Verzinsung eines gewährten Darlehens

- Vergütung einer durch das Gemeinwesen gewährten Garantie
- Regalien
- Konzessionen

- F Im Allgemeinen ist ein Aufwand für eine Beteiligung, eine Beteiligung an einem Verlust. Es handelt sich hier nicht um eine Wertberichtigung im Sinn der Equity-Methode, sondern um eine Nachschusspflicht, um einen Verlust einer Einheit abzudecken, bei der das Gemeinwesen beteiligt ist. Grundsätzlich gehört die entsprechende Beteiligung zum Verwaltungsvermögen des Gemeinwesens; die Beteiligung am Verlust ist somit ein Beitrag (Sachgruppe 363). Gehört die Beteiligung ausnahmsweise zum Finanzvermögen, handelt es sich um Finanzaufwand (Sachgruppe 34).
- G Handelt es sich um Beteiligungen oder Darlehen des Finanzvermögens, werden die entsprechenden Aufwände und Erträge in der Funktion 96 Vermögens- und Schuldenverwaltung erfasst. Die Aufwände und Erträge von Beteiligungen und Darlehen des Verwaltungsvermögens werden in der Funktion erfasst, welche der Tätigkeit der Einheit entspricht.
- H Für den Zeitpunkt der Verbuchung des Ertrages einer Beteiligung wird darauf hingewiesen, dass die Ausschüttung einer Dividende vom Entscheid der Generalversammlung der betroffenen Einheit abhängt. Dieser Entscheid betrifft sowohl die Jahresrechnung also auch die Gewinnverwendung. Dieser Entscheid in N+1 und nicht die Ereignisse während des Jahres N begründet für die betroffenen Körperschaften ein Recht.
- I Um zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die Aufwände und Erträge von Beteiligungen und Darlehen verbucht werden, sind die Fragen des untenstehenden Schemas zu beantworten werden. Prinzipiell muss der Aufwand oder der Ertrag im Jahr N+1 verbucht werden, sobald sein Bestehen oder sein Betrag von einem formellen Beschluss im Jahr N+1 abhängt.

Darlehenszinsen, zum Beispiel, hängen nicht vom Ergebnis der Rechnung N ab, da ihr Betrag vertraglich festgelegt ist. Sie hängen auch nicht von einem Entscheid im Jahr N+1 ab. Das gleiche gilt bei einer Vergütung, welche von einem Entscheid, einem Gesetz oder einem Vertrag abhängt, der vor dem Ablauf des Rechnungsjahres N in Kraft getreten ist (unabhängig davon, ob diese Vergütung als Gewinn- oder Verlustbeteiligung bezeichnet wird oder nicht). Folglich werden solche Zinsen und Vergütungen im Rechnungsjahr N erfasst.



- J Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass die gesetzlichen oder vertraglichen Grundlagen Gewinn- oder Verlustbeteiligungen unterschiedlich regeln. In diesem Fall könnte die Anwendung des obenstehenden Schemas dazu führen, dass die Verbuchung in einem Fall in N und im anderen Fall in N+1 zu erfolgen hat. Damit jegliche Asymmetrie bei der Verbuchung vermieden wird, und um zu vermeiden, dass im selben Jahr ein Gewinn und ein Verlust oder keines von beidem verbucht wird, müssen solche Aufwände und Erträge systematisch in N+1 verbucht werden.
- K Falls die Analyse laut dem obenstehenden Schema zeigt, dass die Verlustbeteiligung in N+1 verbucht werden muss, ist es nicht erlaubt, eine Rückstellung in N für diesen Aufwand des Jahres N+1 zu bilden.
- L Diese Art der Verbuchung ist konform mit den internationalen Buchungsnormen für den öffentlichen Sektor (*International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*).

Lausanne, 11. September 2017