

Fachempfehlung 12

Anlagegüter und Anlagenbuchhaltung

Empfehlung

- 1 Die Anlagenbuchhaltung ist der besondere buchhalterische Ausweis über die Anlagegüter, in welchem die detaillierten Angaben über die Entwicklung dieser Posten erscheinen. Die zusammengefassten Bestandeswerte erscheinen in der Bilanz. In der Anlagenbuchhaltung werden die Vermögenswerte (inkl. Darlehen und Beteiligungen) erfasst, die über mehrere Jahre genutzt werden (Anlagegüter).**
- 2 Die Anlagegüter sind in Anlagekategorien zu unterteilen.**
- 3 Die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen erfolgt bei Erstzugang zum Anschaffungswert, Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert.**
- 4 Die Bewertung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt beim Erstzugang zum Anschaffungswert; danach werden sie planmässig abgeschrieben. Darlehen und Beteiligungen des Verwaltungsvermögens werden höchstens zum Anschaffungswert bilanziert. Falls sich später deren Wert verringert, wird der Bilanzwert entsprechend reduziert; dies geschieht im Rahmen einer periodischen Überprüfung.**
- 5 Eine Anlage ist zu aktivieren, wenn sie die vom öffentlichen Gemeinwesen für die entsprechende Anlagekategorie festgelegte Aktivierungsgrenze erreicht. Andernfalls ist sie über die Erfolgsrechnung direkt abzuschreiben.**
- 6 Die Abschreibung der Anlagen im Verwaltungsvermögen erfolgt auf der Basis der Nutzungsdauer nach Anlagekategorie. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind aber als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen.**
- 7 Zur Dokumentation und Information über die Bewertung des Anlagevermögens ist ein Anlagenspiegel zu erstellen. Er dient der Offenlegung der Rechnungslegungsgrundsätze, welche in der Anlagenbuchhaltung zur Anwendung kommen und der Dokumentation der Anlagen selbst.**

Erläuterungen

Zu Ziffer 2

- 8** Es sind folgende grundsätzliche Anlagekategorien zu verwenden:
- Grundstücke;
 - Gebäude, Hochbauten;
 - Tiefbauten;
 - Abwasseranlagen, Abfallanlagen;
 - Mobilien, Fahrzeuge, Maschinen;
 - immaterielle Anlagen;
 - Informatik;
 - Vorräte;
 - Investitionsbeiträge;
 - Darlehen;
 - Beteiligungen / Grundkapitalien.

Zu Ziffer 3

- 9** *Erstbewertung der Anlagen im Finanzvermögen:* Anlagen im Finanzvermögen sind bei erstmaliger Bilanzierung zu Anschaffungskosten zu bewerten. Erfolgt der Zugang ohne Kosten, wird zum Verkehrswert zum Zeitpunkt des Zugangs bewertet.
- 10** *Folgebewertungen der Anlagen im Finanzvermögen:* Folgebewertungen erfolgen zum Verkehrswert am Bilanzstichtag, wobei eine Neubewertung periodisch (alle 3 bis 5 Jahre) stattfindet. Denkbar wäre auch eine Neubewertung, sobald sich die Werte ändern. Dies wäre aber für die öffentlichen Gemeinwesen ein zu grosser Aufwand.
- 11** *Wertberichtigungen der Anlagen im Finanzvermögen:* Da die Bewertung der Anlagen im Finanzvermögen grundsätzlich zum Verkehrswert erfolgt, werden sie nicht systematisch abgeschrieben. Ist bei einer Anlage des Finanzvermögens allerdings eine dauernde Wertminderung absehbar, soll diese sofort wertberichtigt werden.

Zu Ziffer 4

- 12** Anlagen im Verwaltungsvermögen werden zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten bilanziert. Entstehen keine Kosten bzw. wurde kein Preis bezahlt, wird der Verkehrswert bilanziert.

Zu Ziffer 5

- 13** Bezüglich Aktivierungsgrenzen gilt das Kriterium der Wesentlichkeit, es werden also keine festen Aktivierungsgrenzen vorgegeben. Die Aktivierungsgrenzen sind von den öffentlichen Gemeinwesen demnach in Abhängigkeit der Grösse der öffentlichen Gemeinwesen sowie deren weiteren besonderen Eigenschaften festzulegen (vgl. auch Tabelle 12-1). Als Kriterium für die Aktivierung ist ausserdem zu berücksichtigen, ob es sich bei einer Ausgabe um Konsum oder eine Investition handelt. Investition und Konsum sind begrifflich wie folgt voneinander abgegrenzt:
- *Investition*: Investitionen sind Ausgaben, die Vermögenswerte mit mehrjähriger Nutzungsdauer schaffen. Dabei kann es sich um Ausgaben handeln für den Erwerb, die Erstellung sowie die Verbesserung von dauerhaften Vermögenswerten, welche ein produktives Kapital von öffentlichen Leistungen darstellen.
 - *Konsum*: Beim Konsum handelt es sich entsprechend um Ausgaben, die nicht die Schaffung dauerhafter Vermögenswerte zum Zweck haben. Es handelt sich also um Ausgaben für Güter und Dienstleistungen, welche unmittelbar oder innerhalb einer begrenzten Periode verzehrt werden.

Zu Ziffer 6

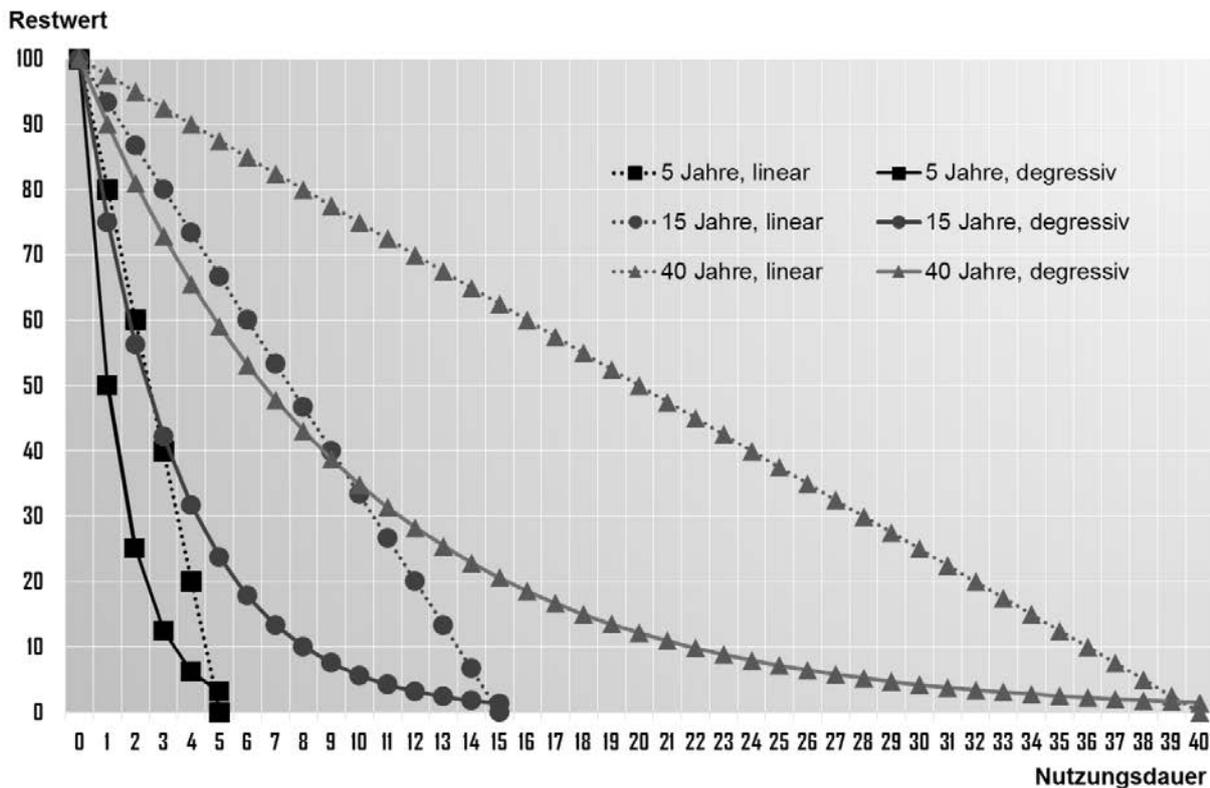
- 14** Als Kompromiss zwischen der von IPSAS geforderten Lösung und der traditionellen finanzpolitischen Abschreibung nach dem Vorsichtsprinzip sind beim Verwaltungsvermögen zwei Arten von Abschreibungen zulässig: betriebswirtschaftliche Abschreibungen und zusätzliche Abschreibungen. Sie müssen aber je separat ausgewiesen werden. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht, werden Anlagen des Verwaltungsvermögens nach Nutzungsdauer abgeschrieben. Zusätzliche Abschreibungen als Mittel der Finanzpolitik sind zulässig. Sie müssen als ausserordentlicher Aufwand gebucht werden, damit sie keinen Einfluss auf das operative Ergebnis haben. Zudem müssen sie im Anhang offen gelegt werden.
- 15** *Zugekaufte Anlagen*: Zugekaufte Anlagen werden ab dem Zeitpunkt der Nutzung abgeschrieben.
- 16** *Abschreibungsmethode*: Die Abschreibungen können linear oder degressiv vorgenommen werden. Eine einmal gewählte Methode muss jedoch beibehalten werden. Die Abschreibungen linear/degressiv sind auf die Nutzungsdauer abgestimmt. Die Abschreibungen sollen den Wertverzehr der Anlage widerspiegeln, wobei die Abschreibungen bei Nutzungsbeginn einsetzen. In Tabelle 12-1 werden die Abschreibungssätze für verschiedene Anlagekategorien dargestellt. Angegeben ist jeweils der lineare wie auch der degressive Abschreibungssatz. Werden die Investitionsbeiträge brutto verbucht (Option 2 laut Fachempfehlung 10), erfolgt die Abschreibung des passivierten Investitionsbeitrags zum gleichen Satz wie die dazugehörige Investition. Abbildung 12-1 ist grafisch aufgezeigt, wie die Anwendung von linearen und degressiven Abschreibungssätzen nach Ablauf der betreffenden Anzahl Lebensjahre jeweils einen Restwert

von 0 ergeben (linear) oder gegen 0 tendieren (degressiv). Wird die degressive Methode gewählt, so ist im letzten Jahr der Lebensdauer der betreffenden Anlage jeweils der ganze Restwert und damit die Anlage auf einen pro memoria Franken oder auf 0 abzuschreiben. Um die spezifischen Voraussetzungen von öffentlichen Gemeinwesen und anderen öffentlichen Einheiten unterschiedlicher Natur und Grösse berücksichtigen zu können, sind in Tabelle 12-1 teilweise Bandbreiten angegeben. Neben den betriebswirtschaftlichen Abschreibungen sind auch zusätzliche Abschreibungen möglich. Diese sind als ausserordentlicher Aufwand zu verbuchen.

- 17 Bestimmung der Nutzungsdauer:** Die Vorgaben zur Nutzungsdauer lehnen sich den Abschreibungssätzen im Handbuch „Harmonisierte Kosten- und Leistungsrechnung für Kantone und Gemeinden“¹ der FDK an. Sie sind als Bandbreite formuliert, sodass je nach individuellem Objekt verschiedene Sätze angewendet werden können.
- 18 Wertberichtigungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen:** In Anlehnung an IPSAS sind auch beim Verwaltungsvermögen im Falle von dauernden Wertminderungen sofort Wertberichtigungen vorzunehmen (z.B. bei Zerstörung eines Gutes). Diese Korrektur entspricht einer ausserplanmässigen Abschreibung.

Beispiele und Illustrationen

Abbildung 12-1 Restwert von Investitionen :
Gegenüberstellung der linearen und degressiven Abschreibungsmethode



¹ Konferenz der kantonalen Finanzdirektorinnen und Finanzdirektoren (2003), *Handbuch Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell für die Kantone und Gemeinden*, Solothurn: Fachgruppe für kantonale Finanzfragen.

Tabelle 12-1 Abschreibungssätze je Anlagekategorie²

Anlagekategorien	Nutzungs- dauer (im Jahren)	Abschreibungssätze (in %)		Aktivierungsgrenze	
		Linear	Degressiv		
Grundstücke	Keine Abschreibung				
Gebäude, Hochbauten	25-50	2.0 - 4.0	8.0 - 15.0	Kriterium Wesentlichkeit	
Tiefbauten	Strassen	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Kanalbauten	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Brücken	40-60	1.7 - 2.5	7.0 - 10.0	Kriterium Wesentlichkeit
Mobilien, Maschinen, Fahrzeuge	4-10	10.0 - 25.0	35.0 - 60.0	Kriterium Wesentlichkeit	
Immaterielle Anlagen (Patent-, Firmen-, Verlags-, Konzessions-, Lizenz- und andere Nutzungsrechte, Goodwill)	5	20.0	50.0	Kriterium Wesentlichkeit	
Informatik	Hardware	3	33.3	60.0	Kriterium Wesentlichkeit
	Software	5	20.0	50.0	Kriterium Wesentlichkeit
Abwasseranlagen (Richtwerte)	15	6.5	25.0	Kriterium Wesentlichkeit	
Abfallanlagen (Richtwerte)	40	2.5	10.0	Kriterium Wesentlichkeit	

² Die vorgeschlagenen Anlagekategorien und Lebensdauern bzw. Abschreibungssätze (jeweils linear und degressiv) lehnen sich an die Sätze der Eidg. Steuerverwaltung an, welche auch im Handbuch Harmonisiertes Kosten- und Leistungsrechnungsmodell berücksichtigt sind.

