

Abschreibungen

Auslegung zur Fachempfehlung 04 Erfolgsrechnung und zur Fachempfehlung 06 Wertberichtigungen von Aktiven

Das Schweizerische Rechnungslegungsgremium für den öffentlichen Sektor SRS-CSPCP hat nachfolgende zusätzliche Informationen zur Unterscheidung von planmässigen, ausserplanmässigen und zusätzlichen Abschreibungen, sowie von planmässigen und ausserplanmässigen Auflösungen von Investitionsbeiträgen erarbeitet

Version vom 15. Dezember 2022

Verschiedene vom HRM2 vorgesehene Abschreibungsarten ***Ziffer 6 der Fachempfehlung 04 und Ziffern 4, 5, 6 und 7 der Fachempfehlung 06)***

- A Das Konzept der Abschreibungen wird im HRM2 unterschiedlich verwendet. Eine Abschreibung ist immer ein buchhalterischer Aufwand, ohne Einfluss auf die Liquidität. Trotzdem sind die Gründe für eine Abschreibung grundsätzlich verschiedener Natur. Die plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen sind vorgesehen, um die wirtschaftliche Abnutzung und die technische Veraltung sowie ein vermindertes Nutzenpotenzial der Anlagen des Verwaltungsvermögens aufzuzeigen (Fachempfehlung 06). Die zusätzlichen Abschreibungen oder die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags sind vom HRM2 spezifisch als Instrument der Finanzpolitik vorgesehen, ohne Bezug zur realen Abnutzung und technischen Veraltung oder einem verminderten Nutzenpotenzial der Anlagen (Fachempfehlung 04).

Planmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens ***(Ziffer 4 der Fachempfehlung 06)***

- B Für die Abnutzung und technische Veraltung sieht das Handbuch HRM2 vor, dass der Betrag für planmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens entsprechend seiner betriebswirtschaftlichen Nutzungsdauer festgelegt wird (Fachempfehlung 06).
- C Die Fachempfehlung 12 setzt die Fachempfehlung 06 um. Sie sieht vor, dass die Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens (VV) zu ihrem Anschaffungswert bilanziert werden (Kontengruppen 140 und 142)¹. Diese Anlagen werden anschliessend gemäss ihrer Abnutzung und technischer Veraltung abgeschrieben. Die Abschreibung erfolgt also planmässig nach der Nutzungsdauer des Vermögenswertes. In der Fachempfehlung 12 gibt

¹ Sachanlagen, die kostenlos erworben wurden, namentlich dank einer Schenkung, werden zum Verkehrswert aktiviert. Anschliessend wird dieser Wert nach denselben Regeln abgeschrieben, welche für alle Sachanlagen des Verwaltungsvermögens gelten.

es eine Tabelle mit dem anzuwendenden Abschreibungssatz nach Nutzungsdauer der Anlage. Die Abschreibung wird im Konto 3300 verbucht, wenn es sich um eine planmässige Abschreibung von Sachanlagen VV und im Konto 3320, wenn es sich um eine planmässige Abschreibung von immateriellen Anlagen VV handelt. Sie hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist ein Wertberichtigungskonto. Jede Kategorie von Vermögenswerten in der Bilanz, in einem 4-stelligen Konto der Gruppen 140 oder 142, ist mit einem solchen Wertberichtigungskonto verbunden. Jedes Wertberichtigungskonto befindet sich demnach auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen.

Ausserplanmässige Abschreibungen der Sach- und immateriellen Anlagen des Verwaltungsvermögens
(Ziffer 5 der Fachempfehlung 06)

- D Manchmal endet die Nutzung eines Vermögenswertes vorzeitig oder sein Nutzenpotenzial ist deutlich vermindert. In diesem Fall muss eine ausserplanmässige Abschreibung (impairment) verbucht werden. Unter Buchstabe E sind die häufigsten Gründe für einen solchen Fall aufgelistet; allerdings ist die Liste nicht abschliessend. Mit einer ausserplanmässigen Abschreibung wird verhindert, dass der Erfolgsrechnung in den folgenden Jahren eine planmässige Abschreibung belastet wird für einen Vermögenswert, der in Wirklichkeit gar nicht mehr oder nur teilweise nutzbar ist. Die ausserplanmässige Abschreibung wird verbucht, sobald das Nutzenpotenzial eingeschränkt oder nicht mehr vorhanden ist oder die Nutzung vorzeitig beendet hat. Sie wird für Sach- und immaterielle Anlagen des Verwaltungsvermögens im Konto 3301 Ausserplanmässige Abschreibungen Sachanlagen VV bzw. im Konto 3321 Ausserplanmässige Abschreibungen immaterielle Anlagen VV verbucht. Die ausserplanmässige Abschreibung hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das 4-stellige Wertberichtigungskonto der Gruppe 140 oder der Gruppe 142.
- E Eine ausserplanmässige Abschreibung einer Sach- oder immateriellen Anlage des Verwaltungsvermögens ist in den folgenden Fällen zu erfassen:
- Verzicht auf die Nutzung der betroffenen Anlage (z.B. eine Buchhaltungssoftware)
 - Technische, rechtliche oder politische Entwicklung, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise - verhindert (z.B. neue Umweltvorschrift, welche den Gebrauch einer Anlage verbietet)
 - Raumplanerische Massnahme, welche den Gebrauch einer betroffenen Anlage – ganz oder teilweise - verhindert (z.B. Umzonung, Änderung der Lärmschutzbestimmungen)

- Vollständige oder teilweise Zerstörung der Anlage (z.B. Zerstörung eines Verwaltungsgebäudes durch Feuer oder Unwetter, verunfalltes Fahrzeug, defektes Gerät oder Maschine)
- Entscheid (politisch, rechtlich usw.), ein Projekt während der Bauphase zu stoppen
- Stilllegung der betroffenen Anlage (z.B. Stilllegung eines Depots, keine Erneuerung einer Betriebsbewilligung)
- Die betroffene Anlage erfüllt die Erwartungen – ganz oder teilweise - nicht (z.B. als Folge eines wesentlichen Betriebsmangels)

F Ein Vermögenswert, der ausserplanmässig abgeschrieben wurde, weil er vollständig oder teilweise unbrauchbar geworden (impairment), kann sein Nutzenpotenzial wiedererlangen. Dies kommt im Allgemeinen aus den gegenteiligen Gründen, welche unter Punkt E aufgeführt wurden, vor. Das HRM2 spricht von Wertaufholungen (reversed impairment). Eine solche Wertaufholung wird als Ertrag im Konto 4391 Aufwertungen VV verbucht. Sie hat also einen Einfluss auf das Ergebnis aus Finanzierung. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das Wertberichtigungskonto des betroffenen Vermögenswertes der Gruppe 140 oder der Gruppe 142. Die Höhe dieses Ertrags entspricht höchstens dem Betrag der zuvor verbuchten ausserplanmässigen Abschreibung (Impairment-Betrag), unter Abzug der planmässigen Abschreibungen, die normalerweise verbucht worden wären, wenn das Nutzungspotenzial nicht reduziert worden wäre (Abzug der kumulierten planmässigen Abschreibungen über den Zeitraum des Impairments). Der wertaufgeholte Vermögenswert wird anschliessend aufgrund der vorgesehenen Restnutzungsdauer abgeschrieben. Dank dieser Vorgehensweise wird sichergestellt, dass die Kosten für die Erbringung von Dienstleistungen mithilfe der betreffenden Anlage die Abnutzung und die technische Veraltung berücksichtigen. Dies ist besonders wichtig für Dienstleistungen, die durch Gebühren und Kausalabgaben finanziert werden.

G Wird nur die Nutzungsdauer eines Vermögenswertes gegenüber der geplanten ursprünglichen Nutzungsdauer verringert, wird keine ausserplanmässige Abschreibung vorgenommen (siehe dazu die Auslegung zur Fachempfehlung 03 Änderungen von Schätzungen und Korrekturen von Fehlern). Der Abschreibungssatz muss jedoch nach oben an die restliche Nutzungsdauer angepasst werden. Stellt sich dagegen heraus, dass die Anlage über einen längeren Zeitraum genutzt werden kann, muss der Abschreibungssatz, entsprechend der vorgesehenen Nutzungsdauer, nach unten korrigiert werden.

Planmässige und ausserplanmässige Auflösungen von Investitionsbeiträgen
(Ziffern 6 und 7 der Fachempfehlung 06)

H Die gewährten Investitionsbeiträge (in der Kontengruppe 146 Investitionsbeiträge verbucht) werden von der subventionierenden Einheit nach ihrer Abnutzung und technischer Veraltung abgeschrieben resp. aufgelöst (siehe auch Fachempfehlung 10). Dazu steht das Konto 3660 Planmässige Abschreibungen Investitionsbeiträge zur Verfügung. Es handelt sich um eine planmässige Auflösung, welche einen Einfluss auf das Ergebnis der betrieblichen Tätigkeit hat. Das Gegenkonto in der Bilanz ist ein Wertberichtigungskonto. Jede Kategorie von Investitionsbeiträgen in der Bilanz, in einem 4-stelligen Konto der Gruppe 146, ist mit einem solchen Wertberichtigungskonto verbunden. Jedes Wertberichtigungskonto befindet sich demnach auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen.

Laut Fachempfehlung 10 kann eine subventionierte Einheit die erhaltenen Investitionsbeiträge nach der Bruttomethode in einem spezifischen Passivkonto der Bilanz (2068 Passivierte Investitionsbeiträge) verbuchen. In diesem Fall muss die Einheit jeden Investitionsbeitrag über den gleichen Zeitraum wie der dazugehörige Vermögenswert, d.h. nach dessen Nutzungsdauer (abhängig von Abnutzung und technischer Veraltung), auflösen. Das Gegenkonto in der Erfolgsrechnung ist das Konto 4660 Planmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge. Diese Auflösung hat einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Wendet die subventionierte Einheit die Netto-Methode an, wird die Sachanlage abzüglich des Investitionsbeitrags verbucht und die Abschreibung erfolgt über das Konto 3300, bzw. 3320 wie in Buchstabe C beschrieben. Diese Auflösung hat demnach ebenfalls einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit.

I Eine ausserplanmässige Abschreibung muss ebenfalls im Fall eines gewährten oder erhaltenen Investitionsbeitrags verbucht werden, wenn sich das Nutzenpotenzial des subventionierten Vermögenswerts vorzeitig vermindert. Dazu verwendet die subventionierende Einheit das Konto 3661 Ausserplanmässige Abschreibung Investitionsbeiträge. Die subventionierte Einheit verwendet das Konto 4661 Ausserplanmässige Auflösung passivierter Investitionsbeiträge, sofern sie die Bruttomethode anwendet. Wendet die subventionierte Einheit die Netto-Methode an, wird die Sachanlage abzüglich des Investitionsbeitrags verbucht und die Abschreibung erfolgt über das Konto 3301, bzw. 3321 wie in Buchstabe E beschrieben. Die Verbuchung hat folglich einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das 4-stellige Wertberichtigungskonto der Gruppe 146 auf der Aktivseite. In der Bilanz der subventionierenden Einheit verringert die Verbuchung den Betrag des Kontos 2068 Passivierte Investitionsbeiträge.

Zusätzliche Abschreibungen
(Ziffer 6 der Fachempfehlung 04)

- J Das Handbuch HRM2 sieht zusätzliche Abschreibungen und Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags als finanzpolitische Instrumente vor. Aber es präzisiert, dass diese Abschreibungen in der Erfolgsrechnung separat, als ausserordentlicher Aufwand, aufgeführt werden müssen, damit sie als solche identifiziert werden können. Diese Abschreibungen sind ausserordentlich, da sie mit den Abschreibungen, die sich aus der Nutzungsdauer und somit aus Abnutzung und technischer Veraltung, sowie dem Nutzenpotenzial einer Anlage ergeben, nichts gemein haben.

Die zusätzlichen Abschreibungen werden in der Kontengruppe 383 verbucht. Sie haben demzufolge einen Einfluss auf das ausserordentliche Ergebnis. Das Gegenkonto in der Bilanz ist die Kontengruppe 148 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen. Diese Gruppe befindet sich auf der Aktivseite der Bilanz, aber mit negativem Vorzeichen. Das Handbuch HRM2 schliesst ausdrücklich aus, zusätzliche Abschreibungen in einer anderen Kontengruppe zu verbuchen, insbesondere in den Gruppen der Sachanlagen (140) oder der immateriellen Anlagen (142) (Anhang A Kontenrahmen). Die zusätzlichen Abschreibungen müssen ausserdem im Anhang offengelegt werden (Fachempfehlung 12).

In diesem Zusammenhang hat das SRS-CSPCP eine Auslegung zur Fachempfehlung 17 zu finanzpolitischen Zielgrössen und Instrumenten ausgearbeitet. Die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags werden im Konto 3899 Abtragung Bilanzfehlbetrag verbucht. Sie haben also einen Einfluss auf das ausserordentliche Ergebnis. Das Gegenkonto in der Bilanz ist das Konto 2999 Kumuliertes Ergebnis der Vorjahre.

Betroffene Funktion

- K Die plan- und ausserplanmässigen Abschreibungen sowie die Wertaufholungen werden in der Funktion verbucht, welcher dem Gebrauch der entsprechenden Sachanlage entspricht. Dagegen werden die zusätzlichen Abschreibungen und die Abschreibung des Bilanzfehlbetrags in der Funktion 990 Nicht aufgeteilte Posten verbucht, da sie sich auf die Finanzpolitik und nicht auf eine bestimmte Sachanlage beziehen.

IPSAS-Konformität

- L Diese Auslegung ist für die planmässigen und die ausserplanmässigen Abschreibungen IPSAS-konform (IPSAS = International Public Sector Accounting Standards).

Allerdings gibt es einen Unterschied in Bezug auf die ausserplanmässigen Abschreibungen. Laut den IPSAS-Standards haben ausserplanmässige Abschreibungen (impairments) und Wertaufholungen (reversed impairments) einen Einfluss auf das Ergebnis aus betrieblicher Tätigkeit, währenddessen beim HRM2 nur die ausserplanmässigen Abschreibungen (impairments) einen Einfluss auf dieses Ergebnis haben. Die Wertaufholungen (reversed impairments), hingegen, haben einen Einfluss auf das Ergebnis aus Finanzierung.

Die zusätzlichen Abschreibungen und die Abschreibungen des Bilanzfehlbetrags sind zwar vom HRM2 vorgesehen, aber sie sind nicht IPSAS-konform.