

## Nr. 10: Investitionsrechnung

### Empfehlung

- 1 Die Investitionsrechnung umfasst wesentliche Ausgaben mit einer mehrjährigen Nutzungsdauer, die als **Verwaltungsvermögen** aktiviert werden.
- 2 Die Investitionsrechnung bildet einen Teil des Geldflusses aus Investitionen und Desinvestitionen in der Geldflussrechnung.
- 3 Beim Empfänger von Investitionsbeiträgen können alternativ zwei Verbuchungsmodelle angewendet werden:
  - Option 1: Als Mindeststandard gilt die bisherige Verbuchungspraxis nach HRM 1 mit **Aktivierung des Nettoinvestitionsbetrags** (Investition Anlagegut abzüglich Investitionsbeitrag)
  - Option 2: Der erweiterte Standard sieht die Aktivierung des **Bruttoinvestitionsbetrags** vor. Gleichzeitig wird der Investitionsbeitrag als langfristige Finanzverbindlichkeit passiviert.

### Erläuterungen

#### Zu Ziffer 1

- 4 Die Investitionsrechnung ist eine separate Rechnung für Investitionseinnahmen und -ausgaben des Verwaltungsvermögens. Sie soll den Überblick über die öffentlichen Investitionsvorhaben gewährleisten. Welche Ausgaben und Einnahmen in der Investitionsrechnung dargestellt werden, ist aus dem Kontenrahmen HRM2 ersichtlich. Tabelle 11 stellt die Konten der Investitionsrechnung im Überblick dar.
- 5 Die Aktivierungsgrenze für Investitionen kann nach Gemeinwesen verschieden sein. Der Schweizerische Gemeindeverband betrachtet eine Aktivierungsgrenze ab 50'000 CHF für Gemeinden als sinnvoll. Im Handbuch soll allerdings keine einheitliche Aktivierungsgrenze festgelegt werden, da dies wegen der Verschiedenheit der öffentlichen Körperschaften nicht sinnvoll ist. Es soll vielmehr auf das Kriterium der Wesentlichkeit abgestellt werden.
- 6 Die Investitionsrechnung weist nur diejenigen Ausgaben auf, welche im Hinblick auf einen mehrjährigen direkten zukünftigen öffentlichen Nutzen im Sinne einer Investition (Vermögenswert mit Investitionscharakter) getätigt werden. Daher werden in der Investitionsrechnung keine Investitionen aus dem Finanzvermögen erfasst.

#### Zu Ziffer 2

- 7 Im Gegensatz zur Investitionsrechnung sind in der Geldflussrechnung (Geldfluss aus Investitionen) auch die Investitionsausgaben und -einnahmen des Finanzvermögens enthalten. Daher ist der kassenmässige Saldo der Investitionsrechnung nur ein Teil der Geldflussrechnung,

die folglich auch vom Finanzvermögen beeinflusst wird. Des Weiteren beinhaltet die Geldflussrechnung neben dem Geldfluss aus Investitionen, für den die Investitionsrechnung die Basis bildet, auch den Geldfluss aus betrieblicher Tätigkeit und den Geldfluss aus Finanzierungstätigkeit.

### Zu Ziffer 3

- 8** Investitionsbeiträge sind geldwerte Leistungen, mit denen beim Empfänger der Beiträge dauerhafte Vermögenswerte mit Investitionscharakter begründet werden. Diese Investitionsbeiträge sind bei Subventionsgeber und Subventionsempfänger unterschiedlich zu verbuchen und abzuschreiben.
- 9** Die Abschreibung von Investitionsbeiträgen beim Subventionsgeber orientiert sich nach der Lebensdauer der damit finanzierten Sachanlage. Zusätzliche Abschreibungen beim Subventionsgeber werden als ausserordentlicher Aufwand gebucht. Die Wertberichtigung der Investitionsbeiträge wird beim Subventionsgeber als "Transferaufwand" (366) gebucht.
- 10** Beim Subventionsempfänger bestehen grundsätzlich zwei Verbuchungsoptionen:
- Option 1 (Mindeststandard): *Aktivierung des Nettoinvestitionsbeitrags*, d.h. der Investitionssumme abzüglich Investitionsbeitrag (wie HRM1).
  - Option 2: *Aktivierung des Bruttoinvestitionsbeitrags* und *gleichzeitige Passivierung des Investitionsbeitrags* als langfristige Finanzverbindlichkeit.

Bei beiden Optionen hat der Subventionsempfänger in den Folgejahren das erworbene Anlagegut gemäss der Lebensdauer ordentlich abzuschreiben, bei Option 1 den aktivierten Nettoinvestitionsbeitrag, bei Option 2 den aktivierten Bruttoinvestitionsbeitrag. Bei Option 2 ist zudem der Investitionsbeitrag als langfristige Verbindlichkeit zu passivieren und gemäss der Lebensdauer des betreffenden Investitionsgutes zu amortisieren. Diese Amortisationstranchen sind als jahreweise Beiträge für die eigene Rechnung in der Erfolgsrechnung (46) zu vereinnahmen.

- 11** *Beispiel Verbuchung / Unterschied zum HRM1*: Die buchhalterische Behandlung der Investitionsbeiträge im HRM1 ist aus Tabelle 12 ersichtlich. Dem wird die Verbuchung nach der Bruttobetachtung gegenübergestellt. Die ersten beiden Buchungsvorgänge verlaufen analog, nur dass die Konti "Aktivierung" (69) bzw. "Passivierung" (59) aus dem HRM1 jetzt im HRM2 beide "Übertrag an Bilanz" heissen (jedoch gleiche Kontonummer). Beim dritten Schritt, der Ausbezahlung des Beitrags, ist nach der Bruttobetachtung das entsprechende Aktivkonto der Investitionsrechnung beim Subventionsgeber "eigene Investitionsbeiträge" (56) (selbe Nummer wie im HRM1) und das entsprechende Passivkonto beim Subventionsempfänger "Investitionsbeiträge für eigene Rechnung" (63) (nicht (66) wie im HRM1) zu verwenden. Beim vierten Schritt, der Aktivierung des Investitionsbeitrags, ist das Aktivkonto beim Subventionsgeber "Investitionsbeiträge" (146) (nicht (16) wie im HRM1) und bei der Passivierung des Investitionsbeitrags beim Subventionsempfänger das Passivkonto "Langfristige Finanzverbindlichkeiten" (206) (und nicht "Sachanlagen" (14) wie im HRM1 nach der Netto-Betrachtung) zu ver-

wenden. Schliesslich wird in Form eines fünften Schrittes noch die Verbuchung der Abschreibungen dargestellt. Im HRM2 werden die Investitionsbeiträge beim Subventionsgeber über das Konto "Transferaufwand" (36) abgeschrieben (und nicht wie im HRM1 über das Konto "Abschreibungen Investitionsbeiträge" (33). Beim Subventionsempfänger wird nach der Brutto-Betrachtung einerseits das erworbene Anlagegut gemäss Lebensdauer abgeschrieben über das Konto "Abschreibungen Verwaltungsvermögen" (33) (im HRM1 gleich, nur dass das Konto "Abschreibungen" hiess) und andererseits ist die Verbindlichkeit gemäss der Lebensdauer des betreffenden Investitionsgutes über das Konto "Transferertrag" (46) (anders als im HRM1 nach dem Nettoprinzip) zu amortisieren.

## Beispiele und Grafiken

Tabelle 11 Konten der Investitionsrechnung (gemäss neuem Kontenrahmen)

Investitionsausgaben		Investitionseinnahmen	
50	Sachanlagen	60	Übertragung von Sachanlagen in das Finanzvermögen
51	Investitionen auf Rechnung Dritter	61	Rückerstattungen
52	Immaterielle Anlagen	62	Abgang immaterielle Anlagen
		63	Investitionsbeiträge für eigene Rechnung
54	Darlehen	64	Rückzahlung von Darlehen
55	Beteiligungen und Grundkapitalien	65	Übertragung von Beteiligungen
56	Eigene Investitionsbeiträge	66	Rückzahlung eigener Investitionsbeiträge
57	Durchlaufende Investitionsbeiträge	67	Durchlaufende Investitionsbeiträge
58	Ausserordentliche Investitionen	68	Ausserordentliche Investitionseinnahmen
59	Übertrag an Bilanz	69	Übertrag an Bilanz

Tabelle 12 Verbuchung von Investitionsbeiträgen

Modell nach HRM1

Buchungsvorgang	Verbuchung beim Subventionsgeber			Verbuchung beim Subventionsempfänger		
	Soll	Haben		Soll	Haben	
1. Investitionsausgabe für Sachanlage beim Empfänger				Sachgüter (50)	Flüssige Mittel (10)	150
2. Aktivierung Sachanlage beim Empfänger				Sachgüter (14)	Aktivierungen (69)	150
3. Auszahlung des Investitionsbeitrags	Eigene Beiträge (56)	Flüssige Mittel (10)	100	Flüssige Mittel (10)	Beiträge (66)	100
4. Aktivierung der Investitionsausgabe als Verwaltungsvermögen (16) (beim Geber) und Passivierung bei Sachgütern (14) <b>nach Nettomethode</b> (beim Empfänger)	Investitionsbeiträge (16)	Aktivierungen (69)	100	Passivierungen (59)	Sachgüter (14)	100
5. Jährliche Abschreibung des Investitionsbeitrags (Geber) bzw. der Sachanlage (Empfänger)	Abschreibungen Investitionsbeiträge (33)	Investitionsbeiträge (16)	10	Abschreibungen (33)	Sachgüter (14)	5

Optionen nach HRM2

Buchungsvorgang	Verbuchung beim Subventionsgeber			Verbuchung beim Subventionsempfänger					
				Option 1 (Mindeststandard, wie HRM 1))			Option 2 (erweiterter Standard)		
	Soll	Haben		Soll	Haben		Soll	Haben	
Investitionsausgabe für Sachanlage beim Empfänger				Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150	Sachanlagen (50)	Flüssige Mittel (100)	150
Aktivierung Sachanlage beim Empfänger				Sachanlagen (140)	Übertrag an Bilanz (69)	150	Sachanlagen (140)	Übertrag an Bilanz (69)	150
Ausbezahlung des Beitrags (Verbuchung über Investitionsrechnung zum Zeitpunkt der Auszahlung)	Eigene Investitionsbeiträge (56)	Flüssige Mittel (100)	100	Flüssige Mittel (100)	Invest.-Beiträge f. eigene Rechnung (63)	100	Flüssige Mittel (100)	Invest.-Beiträge f. eigene Rechnung (63)	100
Aktivierung Investitionsbeitrag beim Geber; <u>Beim Empfänger:</u> <b>Option 1: Aktivierung (Nettomethode);</b> <b>Option 2: Passivierung (Bruttomethode)</b>	Investitionsbeiträge (146)	Übertrag an Bilanz (69)	100	Übertrag an Bilanz (59)	Sachanlagen (140)	100	Übertrag an Bilanz (59)	Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)	100
Jährliche Abschreibungen des Investitionsbeitrags beim Geber. <u>Beim Empfänger:</u> <b>Option 1: Abschreibung vom Nettoinvest.-beitrag;</b> <b>Option 2: Abschreibung vom Bruttoinvest.-beitrag und Amortisation des erhaltenen Investitionsbeitrages.</b>	Transferaufwand (36)	Investitionsbeiträge (146)	10	Abschreibungen VV (33)	Sachanlagen (140)	5	Abschreibungen VV (33)	Sachanlagen (140)	15
							Langfristige Finanzverbindlichkeiten (206)	Transferertrag (46)	10

Legende: Investitionshöhe: 150, Investitionsbeitrag: 100, Abschreibungen: 10% vom Restbuchwert p.a. (Anmerkung: im HRM1 wird nicht mit Lebensdauer gerechnet; es wird die degressive Methode angewandt. Hier wird zur vereinfachten Darstellung ein Abschreibungssatz von 10% vom Restbuchwert angenommen. Die Abschreibungssätze für Investitionsbeiträge beim Geber und für Sachanlagen beim Empfänger weichen voneinander ab.), Darlehenstilgung: 10% p.a. (beim erweiterten Ansatz nach HRM2)