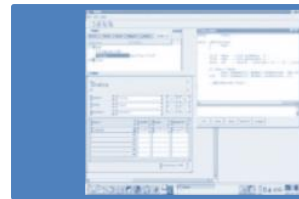




Amt für Gemeinden Graubünden
Uffizzi da vischnancas dal Grischun
Ufficio per i comuni dei Grigioni

HRM2

Harmonisiertes
Rechnungslegungsmodell 2
für die Bündner Gemeinden



Praxisempfehlung Nr. 3

Bewertung Finanzvermögen

Bewertung / Abschreibungen Verwaltungsvermögen

Inhaltsverzeichnis

1. Gesetzliche Grundlagen	3
2. Bewertung Finanzvermögen	4
2.1 Grundsätzliches	4
2.2 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	5
2.3 Forderungen.....	5
2.4 Kurzfristige und langfristige Finanzanlagen	6
2.5 Aktive Rechnungsabgrenzungen.....	6
2.6 Vorräte und angefangene Arbeiten.....	6
2.7 Grundstücke und Gebäude	7
3. Bewertung / Abschreibung Verwaltungsvermögen	9
3.1 Grundsätzliches	9
3.2 Ordentliche Abschreibungen	10
3.3 Darlehen im Verwaltungsvermögen.....	11
3.4 Beteiligungen im Verwaltungsvermögen.....	12
3.5 Investitionsbeiträge an Dritte	12
3.6 Grundstücke im Verwaltungsvermögen	12
3.7 Unterschiedliche Nutzungsdauer.....	12
3.8 Gebrauchtes Verwaltungsvermögen	12
3.9 Ausserordentliche Abschreibungen / Wertberichtigungen.....	13
3.10 Zusätzliche Abschreibungen	14
3.11 Verbuchung (Funktionen / Sachgruppen)	16
3.12 Beim Übergang zum HRM2 vorhandenes Verwaltungsvermögen	16
3.13 Buchungsbeispiele Abschreibungen.....	18
3.14 Verbuchung Wertminderungen.....	21

Herausgeber

Amt für Gemeinden Graubünden

Grabenstrasse 1

7001 Chur

1. Gesetzliche Grundlagen

Das Harmonisierte Rechnungslegungsmodell 2 (HRM2) für die Bündner Gemeinden stützt sich auf folgende Erlasse:

- Gesetz über den Finanzhaushalt des Kantons Graubünden (Finanzhaushaltsgesetz; FHG; BR 710.100)
- Finanzhaushaltsverordnung für die Gemeinden (FHVG; BR 710.200)

Die Bestimmungen des FHG gelten für die politischen Gemeinden, soweit nicht abweichende kantonale Bestimmungen gelten oder das Gesetz ausdrücklich kantonale Tatbestände regelt. Für die Regionen und Gemeindeverbände sowie die Bürgergemeinden gilt das Gesetz sinngemäss, soweit nicht besondere Bestimmungen gelten.

2. Bewertung Finanzvermögen

2.1 Grundsätzliches

Das Finanzvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die ohne Beeinträchtigung der Erfüllung öffentlicher Aufgaben veräussert werden können (vgl. Art. 2 Abs. 1 FHG).

Es wird in der Bilanz wie folgt unterteilt:

- Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen (Sachgruppe 100)
- Forderungen (Sachgruppe 101)
- Kurzfristige Finanzanlagen (Sachgruppe 102)
- Aktive Rechnungsabgrenzungen (Sachgruppe 104)
- Vorräte und angefangene Arbeiten (Sachgruppe 106)
- Langfristige Finanzanlagen (Sachgruppe 107)
- Sachanlagen inklusive Immobilien aus vorsorglichem Erwerb (Sachgruppe 108)
- Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital (Sachgruppe 109)

Das Finanzvermögen wird per Bilanzstichtag nach kaufmännischen Grundsätzen bewertet (vgl. Art. 26 FHG, Art. 20 FHVG).

Anlagen im Finanzvermögen werden zum Marktwert bilanziert. Grundstücke und Gebäude werden mindestens alle zehn Jahre zum Marktwert am Bilanzierungstichtag bewertet.

Die notwendigen Wertberichtigungen erfolgen erfolgswirksam über die Erfolgsrechnung.

Übertragungen vom Finanz- ins Verwaltungsvermögen erfolgen zum Marktwert über die Investitionsrechnung (vgl. Art. 26 Abs. 3 FHG).

2.2 Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen

Die Bewertung der flüssigen Mittel und kurzfristigen Geldanlagen erfolgt per Bilanzstichtag zu Nominalwerten (vgl. Art. 20 FHVG). Flüssige Mittel in Fremdwährungen werden zum Ankaufskurs für Devisen (Geldkurs der Graubündner Kantonalbank) am Bilanzstichtag in Schweizer Franken umgerechnet.

2.3 Forderungen

Die Bewertung der Forderungen erfolgt per Bilanzstichtag zu Nominalwerten (vgl. Art. 20 FHVG). Forderungen in Fremdwährungen werden zum Ankaufskurs für Devisen (Geldkurs der Graubündner Kantonalbank) am Bilanzstichtag in Schweizer Franken umgerechnet.

Liegt bei den Forderungen ein Verlustrisiko vor, ist ein Delkredere zu bilden. Wesentliche Positionen bei Forderungen werden einzeln bewertet. Bei den übrigen Positionen kann der Wert pauschal berichtigt werden. Der pauschale Wertberichtigungssatz beträgt maximal fünf Prozent (vgl. Art. 21 Abs. 3 FHVG).

Beispiel – Berechnung Delkredere auf Steuerforderungen

Total Ausstand Konto "10120.01 Steuerforderungen" per 31.12.xx	CHF	2'050'000
Einzelwertberichtigung	<u>CHF</u>	<u>- 50'000</u>
Massgebender Betrag für die Berechnung der Pauschalwertberichtigung	CHF	2'000'000
Pauschale Wertberichtigung (5 %)	<u>CHF</u>	<u>- 100'000</u>
Total Steuerausstand nach Wertberichtigungen per 31.12.xx	CHF	1'900'000
Total Wertberichtigungen per 31.12.xx	CHF	150'000
Bestand Delkredere per 01.01.xx (Konto 10120.99)	<u>CHF</u>	<u>- 110'000</u>
Erhöhung Delkredere	CHF	40'000

Die Bildung und Auflösung des Delkredere erfolgt erfolgswirksam über die entsprechende Funktion. Muss zum Beispiel für eine Steuerforderung ein Delkredere gebildet werden, ist es der Funktion "910 Steuern" zu belasten.

2.4 Kurzfristige und langfristige Finanzanlagen

Finanzanlagen mit einer Laufzeit bis 1 Jahr gelten als kurzfristige, solche mit einer Laufzeit von über 1 Jahr als langfristige Finanzanlagen.

Die Bewertung der Wertschriften mit Kurswert erfolgt per Bilanzstichtag zum Kurswert (vgl. Art. 20 FHVG). Unabhängig davon, ob die Wertschriften in einem aktiven Markt gehandelt werden oder nicht.

Die Bewertung der Wertschriften ohne Kurswert erfolgt per Bilanzstichtag zum Anschaffungswert (vgl. Art. 20 FHVG).

Genossenschaftsanteile werden per Bilanzstichtag zum Anschaffungswert bilanziert. Dieser stimmt in der Regel mit dem Nominalwert überein.

Die Bewertung der Darlehen im Finanzvermögen erfolgt per Bilanzstichtag zu Nominalwerten. Wenn der Grund für einen Teil oder die ganze Wertberichtigung wegfällt, kann eine Aufwertung bis maximal zum Nominalwert des Darlehens vorgenommen werden (vgl. Ziffer 3.3).

2.5 Aktive Rechnungsabgrenzungen

Die Bewertung der aktiven Rechnungsabgrenzungen erfolgt per Bilanzstichtag zu Nominalwerten (vgl. Art. 20 FHVG).

2.6 Vorräte und angefangene Arbeiten

Die Bewertung der Vorräte und angefangenen Arbeiten erfolgt per Bilanzstichtag zum Anschaffungswert, bzw. zu Herstellungskosten oder zum Marktwert, wenn dieser darunterliegt (vgl. Art. 20 FHVG).

2.7 Grundstücke und Gebäude

Grundstücke und Gebäude (Liegenschaften) im Finanzvermögen sind mindestens alle zehn Jahre zum Marktwert am Bilanzstichtag zu bewerten (vgl. Art. 26 Abs. 2 FHG, Art. 20 FHVG). Wenn für eine Liegenschaft im Finanzvermögen eine amtliche Verkehrswertschätzung vorliegt, so kann der Wert dieser Schätzung übernommen werden. Wertbeeinflussende Faktoren wie Lage, Alter, Abnutzung, Erschliessungsgrad, Rechte und Lasten (z. B. Nutzungsbeschränkungen), Altlasten, etc. sind dabei mit angemessenen Zu- oder Abschlägen zu berücksichtigen.

Es wird empfohlen, Abweichungen vom Marktwert (Verkehrswert) im Anhang zur Jahresrechnung zu begründen.

Liegenschaften mit Baurecht

Der Marktwert von Liegenschaften mit Baurechten errechnet sich aus dem (indexierten) Bodenwert, der in der Regel im entsprechenden Baurechtsvertrag festgelegt ist. Bauwerke und der Heimfall sind dabei nicht zu berücksichtigen.

Liegenschaften in der Zone für öffentliche Bauten und Anlagen

Liegenschaften im Finanzvermögen in der Zone für öffentliche Bauten und Anlagen können aufgrund der beschränkten Handelbarkeit lediglich mit dem Bodenwert bilanziert werden. Der Bodenwert ergibt sich aus der Grundstücksfläche in m² x aktueller Preis pro m², zu dem am selben Ort oder an vergleichbarer Lage gehandelt wurde.

Liegenschaften ausserhalb der Bauzone

Die Liegenschaften im Finanzvermögen ausserhalb der Bauzone werden zum Bodenwert bilanziert. Der Bodenwert ergibt sich aus der Grundstücksfläche in m² x aktueller Preis pro m², zu dem am selben Ort oder an vergleichbarer Lage gehandelt wurde. Die Vorgaben für die Ermittlung des landwirtschaftlichen Ertragswertes gemäss Bundesgesetz über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB) sind zu berücksichtigen.

Abbruchliegenschaften

Als Abbruchliegenschaften gelten Liegenschaften, die zum Abbruch bestimmt sind und keinen oder einen unbedeutenden Ertrag abwerfen. Sie werden zum Bodenwert des Grundstückes abzüglich Abbruchkosten bilanziert. Der Bodenwert ergibt sich aus der Grundstücksfläche in m² x aktueller Preis pro m², zu dem am selben Ort oder an vergleichbarer Lage gehandelt wurde.

3. Bewertung / Abschreibung Verwaltungsvermögen

3.1 Grundsätzliches

Das Verwaltungsvermögen umfasst jene Vermögenswerte, die unmittelbar und auf längere Zeit der Erfüllung öffentlicher Aufgaben dienen (vgl. Art. 2 Abs. 2 FHG).

Es wird in der Bilanz wie folgt unterteilt:

- Sachanlagen (Sachgruppe 140)
- Immaterielle Anlagen (Sachgruppe 142)
- Darlehen (Sachgruppe 144)
- Beteiligungen (Sachgruppe 145)
- Investitionsbeiträge (Sachgruppe 146)
- Kumulierte zusätzliche Abschreibungen (Sachgruppe 148)

Das Verwaltungsvermögen wird zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten bilanziert. Sind keine Kosten entstanden, wird es zum Marktwert bilanziert (vgl. Art. 27 Abs. 1 FHG).

Übertragungen vom Verwaltungs- ins Finanzvermögen erfolgen zum Buchwert über die Investitionsrechnung (vgl. Art. 27 Abs. 5 FHG).

3.2 Ordentliche Abschreibungen

Das Verwaltungsvermögen, das durch Nutzung einem Wertverzehr unterliegt, wird ordentlich je Anlagekategorie nach der angenommenen Nutzungsdauer linear abgeschrieben (vgl. Art. 27 FHG, Art. 22, 23 FHVG).

Anlagekategorien	Nutzungsdauer	Abschreibungssatz
Hochbauten	33 Jahre	3.03 %
Tiefbauten	40 Jahre	2.50 %
Wald, Alpen und übrige Sachanlagen	40 Jahre	2.50 %
Kanal- und Leitungsnetze, Gewässerverbauungen	50 Jahre	2.00 %
Orts- und Regionalplanungen sowie übrige Planungen	10 Jahre	10.00 %
Mobilien, Ausstattungen, Maschinen und allgemeine Motorfahrzeuge	8 Jahre	12.50 %
Spezialfahrzeuge (Feuerwehr, Strassenreinigung)	15 Jahre	6.67 %
Informatik- und Kommunikationssysteme	5 Jahre	20.00 %
Immaterielle Anlagen	5 Jahre	20.00 %

Für die gebührenfinanzierten Ver- und Entsorgungsbereiche wie die Wasserversorgung, die Abwasserbeseitigung, die Abfallwirtschaft, etc. können die linearen Abschreibungssätze der entsprechenden Branchenregelungen angewendet werden. Die angewendeten Branchenregelungen sind im Anhang der Jahresrechnung offen zu legen (vgl. Art. 22 Abs. 4 FHVG).

Die Abschreibungen der Anlagen im Verwaltungsvermögen beginnen mit der Nutzung der Anlage. Im ersten Jahr der Nutzung wird eine Jahresabschreibung vorgenommen. Anlagen im Bau sind nicht abzuschreiben (vgl. Art. 22 Abs. 2 FHVG). Die Nettoinvestitionen sind die Basis für die Berechnung der ordentlichen Abschreibungen.

Investitionen, wie z. B. Dorfsanierungen oder Gesamtmeliorationen, die über mehrere Jahre hinweg realisiert werden, können etappenweise abgerechnet und mit der Abschreibung begonnen werden.

Die Anlagen im Verwaltungsvermögen werden indirekt abgeschrieben. Den einzelnen Sachgruppen wird in der Bilanz ein Wertberichtigungskonto (Minusaktivkonto) zugeordnet, auf dem die ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen belastet werden. So bleiben die historischen Bruttowerte in der Bilanz erhalten.

Werden Investitionen budgetiert, deren Nutzung im budgetierten Jahr beginnt, ist auch bereits der entsprechende Abschreibungsaufwand zu budgetieren.

3.3 Darlehen im Verwaltungsvermögen

Darlehen werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt (vgl. Art. 22 Abs. 6 FHVG).

Es gilt der Grundsatz der Einzelbewertung. Entwertungen und Vermögenseinbussen fallen in der Regel auf einzelnen Darlehen an (und kaum gleichzeitig auf allen Darlehen), demzufolge ist die Notwendigkeit und Höhe von Wertberichtigungen im Einzelfall auf Grund der finanziellen Situation des Darlehensschuldners, unter Berücksichtigung erhaltener Sicherheiten und gegebenenfalls gestützt auf wirtschaftliche und politische Entwicklungen, zu prüfen. Die Höhe der Wertberichtigung richtet sich nach den konkreten Umständen. Sie kann nicht rein rechnerisch ermittelt werden. Vielmehr ist eine ganzheitliche Betrachtungsweise notwendig. Grundlagen für die Ermittlung der Wertberichtigungen sind unter anderem der Darlehensvertrag, eine Kreditauskunft, ein Rating, die Sicherheiten, Verrechnungsnachweise, Unterlagen zu Forderungsverzichten und Rangrücktrittserklärungen, Betreibungsunterlagen oder übrige relevante Korrespondenz.

Wertberichtigungen sind jährlich neu zu beurteilen. Wenn der Grund für einen Teil oder die ganze Wertberichtigung wegfällt, kann eine Aufwertung bis maximal zum Nominalwert des Darlehens vorgenommen werden.

3.4 Beteiligungen im Verwaltungsvermögen

Beteiligungen werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt. Die Beteiligungen sind auf ihre Werthaltigkeit hin zu überprüfen und im Beteiligungsspiegel aufzuführen (vgl. Art. 22 Abs. 6 FHVG, Art. 25 Abs. 1 FHVG).

3.5 Investitionsbeiträge an Dritte

Bei Investitionsbeiträgen richtet sich die Nutzungsdauer nach der Art der Investition. Die Nutzungsdauer, bzw. der Abschreibungssatz ist so zu wählen, wie wenn es sich um eine eigene Investition handelt (vgl. Art. 22 Abs. 5, Art. 23 FHVG).

3.6 Grundstücke im Verwaltungsvermögen

Grundstücke werden nicht abgeschrieben, solange keine Wertminderung eintritt (vgl. Art. 22 Abs. 6 FHVG). Es wird empfohlen, überbaute Grundstücke zusammen mit der Anlage abzuschreiben (z. B. über 33 Jahre bei Hochbauten).

3.7 Unterschiedliche Nutzungsdauer

Bei Anlagen mit grösseren (wesentlichen) Anlageteilen von unterschiedlicher Nutzungsdauer (z. B. Schulliegenschaft ⇒ Hochbauten 33 Jahre und Mobilien 8 Jahre) sind diese differenziert nach Anlagekategorie abzuschreiben (vgl. Art. 22 Abs. 3 FHVG).

3.8 Gebrauchtes Verwaltungsvermögen

Bei gebrauchtem Verwaltungsvermögen (Occasionen) ist die Nutzungsdauer auf die Restnutzungsdauer zu reduzieren. Wird die Anlage vor oder nach dem Erwerb saniert, kann sich eine unterschiedliche Nutzungsdauer ergeben (vgl. Art. 22 Abs. 7 FHVG).

Beispiel – Erwerb einer Eigentumswohnung mit gleichzeitigem Umbau

Die Gemeinde kauft eine 20-jährige Eigentumswohnung für CHF 500'000 und baut sie für weitere CHF 250'000 um. Die umgebaute Wohnung dient zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben (= Verwaltungsvermögen). Die Nutzungsdauer von Hochbauten beträgt 33 Jahre, bzw. der jährliche Abschreibungssatz 3.03 % (vgl. Art. 23 FHVG). Die Eigentumswohnung hat ihre Nutzungsdauer bereits zu rund 60% erreicht. Die Anlage von CHF 500'000 ist daher auf die verbleibende Restnutzungsdauer von 13 Jahren abzuschreiben. Der Umbau für CHF 250'000 hingegen ist neu, weshalb er über die volle Nutzungsdauer (33 Jahre) abzuschreiben ist.

3.9 Ausserordentliche Abschreibungen / Wertberichtigungen

Ist bei einer Position des Verwaltungsvermögens eine dauerhafte und die ordentliche Nutzung übersteigende Wertminderung absehbar, wird deren Buchwert berichtigt (vgl. Art. 27 Abs. 4 FHG, Art. 21 Abs. 1 FHVG).

Dauerhaft ist die Wertminderung dann, wenn aller Voraussicht nach angenommen werden kann, dass der bilanzierte Wert auf absehbare Zeit nicht mehr erreicht werden kann, oder dann, wenn die Position durch Zerstörung (z. B. Totalschaden an Fahrzeug, Unwetterschaden), Alterung, übermässige Nutzung (z. B. stark befahrene Forststrasse) oder ähnlichen Umstände den Wert teilweise oder ganz verloren hat beziehungsweise er nicht mehr im bisherigen Ausmass genutzt werden kann (vgl. Art. 21 Abs. 2 FHVG).

Eine Wertminderung wird als ausserordentliche (nicht zusätzliche) Abschreibung verbucht.

3.10 Zusätzliche Abschreibungen

Neben den betriebswirtschaftlichen ordentlichen und ausserordentlichen Abschreibungen sind unter gewissen Voraussetzungen auch finanzpolitisch motivierte zusätzliche Abschreibungen möglich.

Die Gemeinden können Ertragsüberschüsse in der Erfolgsrechnung für zusätzliche Abschreibungen verwenden (vgl. Art. 28 FHG). Diese finanzpolitisch motivierten Abschreibungen auf dem Verwaltungsvermögen, welche mit allgemeinen Steuermitteln finanziert werden, dürfen nur vorgenommen werden, wenn kein Bilanzfehlbetrag vorhanden ist und zudem kein Aufwandüberschuss in der Erfolgsrechnung entsteht (vgl. Art. 24 FHVG).

Die Bildung der zusätzlichen Abschreibungen gilt als ausserordentlicher Aufwand. In der Bilanz sind sie im Konto "Kumulierte zusätzliche Abschreibungen" (Minusaktivkonto) separat auszuweisen.

Es wird empfohlen, die Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen analog der Restnutzungsdauer der Anlage in jährlichen gleichmässigen Tranchen vorzunehmen. Der jährliche Anteil der Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen wird erfolgswirksam zugunsten der Erfolgsrechnung als ausserordentlicher Ertrag verbucht. Die Auflösung der zusätzlichen Abschreibungen erfolgt ab dem der Bildung folgenden Jahr. Davon unabhängig sind die ordentlichen Abschreibungen weiterhin vorzunehmen, da die finanzpolitisch motivierten zusätzlichen Abschreibungen keinen Einfluss auf den Wertverzehr der Anlage haben. Der zukünftige jährliche Abschreibungsaufwand reduziert sich dadurch ($\text{Aufwand ordentliche Abschreibungen} - \text{Ertrag Auflösung zusätzliche Abschreibungen} = \text{Nettoaufwand Abschreibungen}$). Die bilanzierten zusätzlichen Abschreibungen (stillen Reserven) werden so sukzessive reduziert und sind somit auf Ende der Nutzungsdauer der Anlage vollumfänglich aufgelöst (vgl. nachfolgendes Beispiel).

Im dreistufigen Erfolgsausweis werden somit der ordentliche Abschreibungsaufwand korrekt im operativen Ergebnis (1. Stufe) und die zusätzlichen Abschreibungen sowie die Auflösung von zusätzlichen Abschreibungen als ausserordentliches Ergebnis (2. Stufe) ausgewiesen.

Beispiel Verbuchung / Bilanzierung der zusätzlichen Abschreibungen
Annahmen

Investition (Schulhaus)	6 Mio. CHF
Nutzungsdauer (ND)	20 Jahre *
Lineare Abschreibungen	CHF 300'000 pro Jahr
Bildung zusätzliche Abschreibungen	1.5 Mio. CHF und 1.2 Mio. CHF
Auflösung zusätzliche Abschreibungen	2.7 Mio. CHF

ND	Ordentliche Abschreibungen			Zusätzliche Abschreibungen			Rest ND
	14040 Hochbauten	2170.3300 Ordentliche Abschreibungen	14040.99 Wertberichtigung Hochbauten	2170.3830 Zusätzliche Abschreibungen	2170.4830 Auflösung zusätzliche Abschreibungen	14804 Kumulierte zusätzliche Abschreibungen Hochbauten	
1	6'000'000	300'000	300'000				20
2	6'000'000	300'000	600'000				19
3	6'000'000	300'000	900'000				18
4	6'000'000	300'000	1'200'000				17
5	6'000'000	300'000	1'500'000	1'500'000		1'500'000	16
6	6'000'000	300'000	1'800'000		100'000	1'400'000	15
7	6'000'000	300'000	2'100'000		100'000	1'300'000	14
8	6'000'000	300'000	2'400'000		100'000	1'200'000	13
9	6'000'000	300'000	2'700'000		100'000	1'100'000	12
10	6'000'000	300'000	3'000'000		100'000	1'000'000	11
11	6'000'000	300'000	3'300'000		100'000	900'000	10
12	6'000'000	300'000	3'600'000	1'200'000	100'000	2'000'000	9
13	6'000'000	300'000	3'900'000		250'000	1'750'000	8
14	6'000'000	300'000	4'200'000		250'000	1'500'000	7
15	6'000'000	300'000	4'500'000		250'000	1'250'000	6
16	6'000'000	300'000	4'800'000		250'000	1'000'000	5
17	6'000'000	300'000	5'100'000		250'000	750'000	4
18	6'000'000	300'000	5'400'000		250'000	500'000	3
19	6'000'000	300'000	5'700'000		250'000	250'000	2
20	6'000'000	300'000	6'000'000		250'000	0	1

* Die Nutzungsdauer (ND) für Hochbauten beträgt 33 Jahre. Für eine einfachere Darstellung dieses Beispiels wurde eine ND von 20 Jahren angenommen.

Die zusätzlichen Abschreibungen werden in der Anlagenbuchhaltung als "Minusanlage" erfasst und über die verbleibende Restnutzungsdauer der entsprechenden Anlage aufgelöst. Das heisst, dass die zusätzlichen Abschreibungen von 1.5 Mio. CHF über 15 Jahre (CHF 100'000 / Jahr), bzw. die 1.2 Mio. CHF über 8 Jahre (CHF 150'000 / Jahr) aufgelöst werden. Die ordentlichen Abschreibungen (CHF 300'000 / Jahr) sowie die Nutzungsdauer (20 Jahre) verändern sich dadurch nicht.

3.11 Verbuchung (Funktionen / Sachgruppen)

Sämtliche Abschreibungen (ordentlich, ausserordentlich und zusätzlich) sowie die Wertberichtigungen auf den Darlehen und Beteiligungen sind in der Erfolgsrechnung den entsprechenden Funktionen zu belasten.

Die Abschreibungen und Wertberichtigungen werden in folgende Sachgruppen unterteilt:

Sachgruppe	Bezeichnung
33	Abschreibungen Verwaltungsvermögen
3300	Ordentliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3301	Ausserordentliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3320	Ordentliche Abschreibungen Immaterielle Anlagen
3321	Ausserordentliche Abschreibungen Immaterielle Anlagen
36	Transferaufwand
3640	Wertberichtigungen Darlehen Verwaltungsvermögen
3650	Wertberichtigungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen
3660	Ordentliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen
3661	Ausserordentliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen
38	Ausserordentlicher Aufwand
3830	Zusätzliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen
3832	Zusätzliche Abschreibungen Immaterielle Anlagen Verwaltungsvermögen
3874	Zusätzliche Abschreibungen Darlehen Verwaltungsvermögen
3875	Zusätzliche Abschreibungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen
3876	Zusätzliche Abschreibungen Investitionsbeiträge Verwaltungsvermögen

3.12 Beim Übergang zum HRM2 vorhandenes Verwaltungsvermögen

Das beim Übergang zu HRM2 vorhandene Verwaltungsvermögen ist nicht neu zu bewerten. Es ist linear während längstens zwölf Jahren (8.33 % pro Jahr) abzuschreiben (vgl. Art. 32 Abs. 1 FHVG). Es sind während dieser Übergangsphase auch höhere lineare Abschreibungen zulässig. Sämtliche Abschreibungen sind erfolgswirksam als ordentliche Abschreibungen zu verbuchen und in der Erfolgsrechnung den entsprechenden Funktionen zu belasten.

Wesentliche Investitionen der letzten 5 Jahre vor Einführung von HRM2 oder solche, deren Restnutzungsdauer wesentlich über die Übergangsphase von 12 Jahre hinausreicht, können

gesondert behandelt werden. Sie sind dies falls zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten und gemäss der entsprechenden Anlagekategorie (vgl. Art. 23 FHVG) über die Restnutzungsdauer linear abzuschreiben. Eine allfällige Sonderbehandlung des Verwaltungsvermögens ist im Anhang zur Jahresrechnung aufzuführen.

3.13 Buchungsbispiele Abschreibungen

a. Ordentliche Abschreibungen

Beispiel / Annahmen

Anschaffungswert Strassen 3 Mio. CHF

Nutzungsdauer 40 Jahre, Abschreibungssatz 2.5 %

Verbuchungen

Bilanz – Bestände per 31.12.20xx vor den ordentlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	3'000'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	0

Erfolgsrechnung – Ordentliche Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
	Ordentliche Abschreibungen	3300 / 14010.99	75'000

Bilanz – Bestände per 31.12.20xx nach den ordentlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	3'000'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	-75'000

b. Ausserordentliche Abschreibungen

Beispiel / Annahmen

Anschaffungswert Strassen 1.5 Mio. CHF

Nutzungsdauer 40 Jahre, Abschreibungssatz 2.5 %, bzw. CHF 37'500 pro Jahr

Einmalige ausserordentliche Abschreibungen CHF 100'000

Verbuchungen

Bilanz – Bestände per 31.12.20xx vor den ausserordentlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	1'500'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	-37'500

Erfolgsrechnung – Ausserordentliche Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
	Ausserordentliche Abschreibungen Strassen	3301 / 14010.99	100'000

Bestände per 31.12.20xx nach den ausserordentlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	1'500'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	-137'500

c. Zusätzliche Abschreibungen

Beispiel / Annahmen

Anschaffungswert Strassen 2 Mio. CHF

Nutzungsdauer 40 Jahre, Abschreibungssatz 2.5 %, bzw. CHF 50'000 pro Jahr

Einmalige zusätzliche Abschreibungen CHF 500'000

Verbuchungen

Bilanz – Bestände per 31.12.20xx vor den zusätzlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	2'000'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	-300'000
14801	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen Strassen	Minus-Aktivkonto	0

Erfolgsrechnung – Zusätzliche Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
	Zusätzliche Abschreibungen Strassen	3830 / 14801	500'000

Bilanz – Bestände per 31.12.20xx nach den zusätzlichen Abschreibungen

Konto Nr.	Bezeichnung		Betrag in CHF
14010.01	Strassen	Anschaffungswert	2'000'000
14010.99	Wertberichtigung Strassen	Minus-Aktivkonto	-300'000
14801	Kumulierte zusätzliche Abschreibungen Strassen	Minus-Aktivkonto	-500'000

3.14 Verbuchung Wertminderungen

Konto	Bezeichnung	Verbuchung Wertberichtigungen (Aufwand)	Bemerkungen
100	Flüssige Mittel und kurzfristige Geldanlagen	3419 Kursverluste Fremdwährungen	Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bankkonto
101	Forderungen	3180 Wertberichtigungen auf Forderungen (Delkredere)	Die Verbuchung erfolgt über ein Delkredere-Konto (xxxx.99 WB-Detailkonto je Sachgruppenkonto)
102	Kurzfristige Finanzanlagen	3440 Wertberichtigungen Finanzanlagen Finanzvermögen	Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bilanzkonto, es wird kein Wertberichtigungskonto geführt
104	Aktive Rechnungsabgrenzungen		Keine Wertberichtigungen, da Bewertung zu Nominalwerten erfolgt
106	Vorräte und angefangene Arbeiten	Je nach Art der Vorräte andere Aufwandskonten	Jeder 4-stelligen Sachgruppe wird ein Konto "xxxx.99 Wertberichtigungen" als Minusaktivkonto zugeordnet
107	Langfristige Finanzanlagen	3440 Wertberichtigungen Finanzanlagen Finanzvermögen	Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bilanzkonto, es wird kein Wertberichtigungskonto geführt
108	Sachanlagen Finanzvermögen	3441 Wertberichtigungen Sachanlagen Finanzvermögen	Die Verbuchung erfolgt direkt über das entsprechende Bilanzkonto, es wird kein Wertberichtigungskonto geführt
109	Forderungen gegenüber Spezialfinanzierungen und Fonds im Fremdkapital		Keine Wertberichtigungen, da Bewertung zu Nominalwerten
140	Sachanlagen Verwaltungsvermögen	3301 Ausserordentliche Abschreibungen Sachanlagen Verwaltungsvermögen	Jeder 4-stelligen Sachgruppe wird ein Konto "xxxx.99 Wertberichtigungen" als Minusaktivkonto zugeordnet
142	Immaterielle Anlagen	3321 Ausserordentliche Abschreibungen Immaterielle Anlagen Verwaltungsvermögen	Jeder 4-stelligen Sachgruppe wird ein Konto "xxxx.99 Wertberichtigungen" als Minusaktivkonto zugeordnet
144	Darlehen	3640 Wertberichtigungen Darlehen Verwaltungsvermögen	Für die Wertberichtigungen sind Detailkonten gemäss Struktur Sachgruppe 144 zu führen
145	Beteiligungen	3650 Wertberichtigungen Beteiligungen Verwaltungsvermögen	Für die Wertberichtigungen sind Detailkonten gemäss Struktur Sachgruppe 145 zu führen
146	Investitionsbeiträge	3661 Ausserordentliche Abschreibungen Investitionsbeiträge	Jeder 4-stelligen Sachgruppe wird ein Konto "xxxx.99 Wertberichtigungen" als Minusaktivkonto zugeordnet