



Institut für Öffentliche Dienstleistungen
und Tourismus

Universität St.Gallen

Kompetenzzentrum:
Tourismus und Verkehr
Regionalwirtschaft
Öffentliches Management

Vambüelstrasse 19
CH-9000 St.Gallen
Fon +41(71)224-2525
Fax +41(71)224-2536
<http://www.idt.unisg.ch>

**Working Paper Nr. 5
zweite, überarbeitete und
erweiterte Version)**

IPSAS 1 - 17

**International Public Sector
Accounting Standards**

**(Beschreibung in
deutscher Sprache)**

Bernhard Knechtenhofer, lic. oec. HSG

Werner Wohlwend, lic. oec. HSG

St. Gallen, April 2002

Inhaltsverzeichnis

1	Ausgangslage	3
1.1	Begriff	3
1.2	Herkunft und Bedeutung	3
1.3	Stand der Publikationen	3
1.4	Motivation für dieses Working-Paper	3
2	Aufbau der einzelnen Standards	4
3	Schematische Übersicht über die einzelnen Standards	5
4	IPSAS Standards	6
4.1	IPSAS 1: Darstellung des Abschlusses (Presentation of Financial Statements)	6
4.2	IPSAS 2: Mittelflussrechnung (Cash Flow Statements)	12
4.3	IPSAS 3: Nettoüberschüsse oder Verluste in einer Periode, grundlegende Fehler und Änderungen in den Richtlinien des Rechnungswesens (Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)	15
4.4	IPSAS 4: Fremdwährungsumrechnung (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)	17
4.5	IPSAS 5: Kreditkosten (Borrowing Costs)	19
4.6	IPSAS 6: Konzernabschluss und Rechnungswesen über kontrollierte Einheiten (Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities)	20
4.7	IPSAS 7: Rechnungswesen bei Investitionen in Beteiligungsgesellschaften (Accounting for Investments in Associates)	23
4.8	IPSAS 8: Rechnungswesen von Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)	24
4.9	IPSAS 9: Erträge aus Tauschgeschäften (Revenue from Exchange Transactions)	25
4.10	IPSAS 10: Rechnungswesen in Volkswirtschaften mit Hyperinflation (Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)	26
4.11	IPSAS 11: Fertigungsaufträge (Construction Contracts)	27
4.12	IPSAS 12: Warenlager (Inventories)	28
4.13	IPSAS 13: Leasing (Leases)	29
4.14	IPSAS 14: Ereignisse nach dem Stichtag (Events After the Reporting Date)	31
4.15	IPSAS 15: Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)	32
4.16	IPSAS 16: Renditeliegenschaften (Investment Property)	34
4.17	IPSAS 17: Sachanlagen (Property, Plant and Equipment)	36
	Glossar	38
	Quellenverzeichnis	42

1 Ausgangslage

1.1 Begriff

IPSAS steht für **I**nternational **P**ublic **S**ector **A**ccounting **S**tandards. Diese Standards sind als Empfehlungen zum Rechnungswesen und zur Rechnungslegung explizit für den öffentlichen Sektor entwickelt worden. Als Grundlage zur Ausarbeitung der IPSAS dienten bzw. dienen die IAS (International Accounting Standards). Dadurch finden sich zwischen den IAS und den IPSAS auch entsprechend viele Parallelen.¹

1.2 Herkunft und Bedeutung

Die IPSAS wurden bzw. werden vom Public Sector Committee der International Federation of Accountants (kurz IFAC-PSC) erarbeitet und publiziert. Das IFAC-PSC ist analog dem Komitee der IAS oder der Schweizer FER ein breit abgestützter Ausschuss, der sich professionell mit den Aspekten des Rechnungswesens und der Rechnungslegung des öffentlichen Sektors befasst. Im IFAC-PSC sind Repräsentanten von einzelnen Staaten, der Weltbank, dem internationalen Währungsfonds, privaten Gesellschaften etc. vertreten.

Zur Zeit (Stand April 2002) wenden Australien sowie Neuseeland die IPSAS an.

1.3 Stand der Publikationen

Die ersten 8 IPSAS Standards sowie ein Vorwort wurden im Mai 2000 veröffentlicht (IPSAS 1 bis 8). Im Juni 2001 folgten weitere 4 Standards (IPSAS 9 bis 12) sowie ein Glossar mit den wichtigsten Begriffen. Im Dezember 2001 wurden schliesslich die Standards 13 bis 17 veröffentlicht.

Sämtliche Publikationen sind auch auf dem Internet unter folgender Adresse verfügbar: (<http://www.ifac.org/PublicSector/index.tmp>).

Das vorliegende Papier ist eine Ergänzung des Working Paper, das im November 2001 erschienen ist. Die Standards 1-12 wurden im vorliegenden Paper unverändert von der Version November 2001 übernommen, hingegen wurden die Standards 13-17 neu ins Paper aufgenommen.

1.4 Motivation für dieses Working-Paper

Bis anhin wurden die IPSASs nur in englischer Sprache veröffentlicht. Voraussichtlich wird sich das auch in Zukunft nicht ändern. Zur Unterstützung der aktuellen Diskussion über die IPSAS im deutschsprachigen Raum, haben wir uns entschieden, im vorliegenden Working-Paper die 17 momentan gültigen IPSAS Standards (Stand April 2002) in deutscher Sprache zu beschreiben. Es handelt sich dabei nicht um eine exakte Übersetzung des englischen Originaltextes. Das vorliegende Working-Paper ist somit *in keiner Art und Weise* eine vollständige oder gar offizielle Übersetzung. Es soll lediglich das Studium der einzelnen (englischen) Originaltexte erleichtern.

Das Working-Paper entstand im Rahmen eines Projektes zur Rechnungslegung beim Bund mit der Eidgenössischen Finanzverwaltung. Die Autoren danken der Eidgenössischen Finanzverwaltung für die grosszügige Unterstützung.

¹ Vgl. auch IAS (2001)

2 Aufbau der einzelnen Standards

Jeder Standard ist grundsätzlich gleich aufgebaut. Er beginnt mit einer Einleitung, gefolgt von Definitionen, dem eigentlichen Standard etc. Diese einzelnen Abschnitte eines IPSAS werden nachfolgend kurz beschrieben:

Einleitung

Zu Beginn jedes Standards wird kurz dargelegt, was die IPSAS sind und was sie bezwecken. Hier wird ebenfalls erwähnt, dass die IPSAS auf den IAS basieren.

Definitionen

Bevor der eigentliche Standard beginnt, werden die im Standard verwendeten Begriffe definiert. Diese Definitionen sind **kursiv fett** geschrieben. Auf die eigentliche Definition folgen Erläuterungen zu den jeweiligen Begriffen.

Standard

Der eigentliche Standard ist **kursiv fett** geschrieben. Jeder Standard ist stets im Kontext mit den Erläuterungen zu lesen.

Erläuterungen

Dem eigentlichen Standard folgen Erläuterungen. In diesen Erläuterungen finden sich oft auch Beispiele.

Disclosure

Im Disclosure wird aufgelistet, was (und insbesondere in welcher Form) wo aufgeführt bzw. ausgewiesen werden muss.

Übergangsregelung (transitional provisions)

Die Übergangsregelungen bestimmen, wie sich eine Einheit während der Zeit zwischen der *Einführung* des Standards und der *vollumfänglichen Integration* des Standards zu verhalten hat.

Zeitpunkt der Inkraftsetzung (effective date)

Hier wird das Datum festgelegt, ab wann der jeweilige Standard in Kraft tritt. Ein früheres Einhalten des Standards wird allerdings begrüsst.

Der Zeitpunkt der Inkraftsetzung des jeweiligen Standards ist aus der schematischen Darstellung im dritten Kapitel ersichtlich.

Anhang

Im Anhang werden (je nach Standard entsprechend ausführlich) Beispiele aufgeführt und erläutert, Schemata angefügt etc.

Vergleich zu IAS

Als Basis für die IPSAS Standards dienen (bzw. dienen) die IAS – International Accounting Standards. Der entsprechende IAS Artikel ist jeweils am Ende jedes IPSAS Standards aufgeführt. Zudem werden immer die wichtigsten Unterschiede zwischen IAS und IPSAS kurz dargestellt. Der dem jeweiligen IPSAS Standard entsprechende IAS Standard ist aus der schematischen Darstellung auf der nächsten Seite ersichtlich.

Geltungsbereich

Die IPSAS sind für alle Einheiten ausser für staatliche Geschäftseinheiten (Government Business Enterprises - GBE) anzuwenden. GBE's haben die International Accounting Standards (IAS) anzuwenden.

3 Schematische Übersicht über die einzelnen Standards

Aktuell gültige Standards (Stand April 2002):

IPSAS Nr.	Titel	Inkraftsetzung (effective date)	IAS Nr.
1	Darstellung des Abschlusses	1. Juli 2001	1
2	Mittelflussrechnung	1. Juli 2001	7
3	Nettoüberschüsse oder Verluste in einer Periode, grundlegende Fehler und Änderungen in den Richtli- nien des Rechnungswesens	1. Juli 2001	8
4	Fremdwährungsumrechnung	1. Juli 2001	21
5	Kreditkosten	1. Juli 2001	23
6	Konzernabschluss und Rechnungswesen über kon- trollierte Einheiten	1. Juli 2001	27
7	Rechnungswesen bei Investitionen in Beteiligungs- gesellschaften	1. Juli 2001	28
8	Rechnungslegung von Beteiligungen an Gemein- schaftsunternehmen	1. Juli 2001	31
9	Erträge	1. Juli 2002	18
10	Rechnungswesen in Volkswirtschaften mit Hyperin- flation	1. Juli 2002	29
11	Fertigungsaufträge	1. Juli 2002	11
12	Warenlager	1. Juli 2002	2
13	Leasing	1. Januar 2003	17
14	Ereignisse nach dem Stichtag	1. Januar 2003	10
15	Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung	1. Januar 2003	32
16	Renditeliegenschaften	1. Januar 2003	40
17	Sachanlagen	1. Januar 2003	16

4 IPSAS Standards²

4.1 IPSAS 1: Darstellung des Abschlusses (Presentation of Financial Statements)

Die Zielsetzung von IPSAS 1 besteht darin, einheitliche Verfahren für die Darstellung des Abschlusses festzulegen. Dadurch soll ein Vergleich einerseits mit den Vorjahresabschlüssen derselben Einheit und andererseits mit Abschlüssen anderer Einheiten erfolgen können. Um dieses Ziel zu erreichen, legt der Standard allgemeine Anforderungen zur Darstellung des Abschlusses fest. Der Standard enthält ferner eine Anweisung für die Struktur des Abschlusses sowie Minimalanforderungen für dessen Inhalt.

Zweck des Abschlusses

Ein Abschluss ist grundsätzlich eine strukturierte Übersicht über die Finanzpositionen und Transaktionen einer Einheit. Das Ziel eines für allgemeine Zwecke aufgestellten Jahresabschlusses (general purpose financial statement) ist die Veröffentlichung von Informationen über die Vermögens- und Finanzlage, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit sowie über den Mittelfluss aus Geschäftstätigkeit (cash flow) einer Einheit. Diese Informationen sind nützlich und entsprechend von verschiedenen Anspruchsgruppen gefordert. Die Informationen dienen als Grundlage für die Entscheidung zukünftiger Ressourcenverteilung. Insbesondere im öffentlichen Sektor liegen die Zielsetzungen der für allgemeine Zwecke aufgestellten Jahresabschlüsse darin, Informationen als Entscheidungsgrundlage (decision-making) zur Verfügung zu stellen. Die mit der Rechnungslegung publizierten Informationen dienen zur Kontrolle über die der Einheit zur Verfügung gestellten Mittel.

Verantwortung für den Abschluss

Die Verantwortung für die Bereitstellung und die Präsentation des Abschlusses ist je nach Gerichtsbarkeit unterschiedlich. Die verantwortliche Person für die Bereitstellung muss nicht identisch sein mit derjenigen, welche die Daten präsentiert.

Komponenten des Abschlusses

Ein kompletter Jahresabschluss beinhaltet die folgenden Komponenten:

- Darstellung der Vermögens- und Finanzlage (statement of financial position);
- Darstellung der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (statement of financial performance);
- Darstellung der Veränderungen in den Nettovermögensgegenständen bzw. im Eigenkapital (statement of changes in net asset/equity);
- Mittelflussrechnung (cash flow statement);
- Rechnungslegungsgrundsätze und Erläuterungen zum Abschluss (accounting policies and notes to the financial statements).

² Die Beschreibungen der einzelnen IPSAS konzentrieren sich weitgehend auf die Abschnitte Standard und Erläuterungen. Für Details ist der englische Originaltext zu konsultieren.

Grundsätzliche Betrachtungen

Fair Presentation

Im Sinne einer Fair Presentation ist ein den tatsächlichen Verhältnissen einer Einheit entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage sowie der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (financial performance) und des Mittelflusses (cash flow) aufzuzeigen. Befolgt eine Einheit die IPSAS Regeln, so ist dies offenzulegen.

Rechnungslegungsgrundsätze

Die Rechnungslegungsgrundsätze sind so auszugestalten, dass sie allen IPSAS Standards entsprechen.

Unternehmensfortführung

Dem Abschluss liegt der Grundsatz der Unternehmensfortführung zugrunde (going concern basis). Ausnahmen davon sind Einheiten, die zeitlich befristet sind.

Stetigkeit der Darstellung (consistency of presentation)

Die Präsentation wie auch die Einteilung der einzelnen Bilanzposten des Abschlusses ist über die Perioden hinweg konstant zu halten. Ausnahme davon bilden:

- Deutliche Veränderungen in den Aufgabenbereichen einer Einheit;
- Eine grundsätzliche Überarbeitung des Abschlusses mit dem Ziel einer auf die Bedürfnisse noch besser angepassten Darstellung;
- Die Anpassung des Abschlusses aufgrund einer Änderungen (Neuerung) eines IPSAS Standards.

Wesentlichkeit und Zusammenzug

Positionen, die von Natur aus wichtig sind, sind im Abschluss separat auszuweisen. Positionen, die von der Grösse her wichtig sind und die gleiche Grundlage haben, können aggregiert werden. Unwesentliche Beträge können mit anderen Beträgen der gleichen Sache oder Funktion aggregiert werden

Ausgleich / Bruttoprinzip

Vermögensgegenstände und Schulden sind nicht auszugleichen, d.h. nicht miteinander zu verrechnen. Es sei denn, eine Verrechnung ist ausdrücklich erwünscht oder aber erlaubt durch einen anderen IPSAS Standard.

Vergleichbare Informationen

Vergleichbare Informationen sind immer aufzuführen. Ausnahmen davon bilden anderslautende IPSAS Standards. Vergleichbare Informationen sind immer dann aufzuführen, wenn sie für das Verständnis des Abschlusses hilfreich sind.

Der Anhang von IPSAS 1 führt Muster für die Darstellung der Vermögens- und Finanzlage (statement of financial position), der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (statement of financial performance) sowie der Veränderungen in Nettovermögensgegenständen bzw. im Eigenkapital (changes in net assets / equity) auf.

Einheit xy – Finanzielle Lage per 31. Dezember 20x2 (Bilanz)

(in Tausend der entsprechenden Währung)

	20x2	20x2	20x1	20x1
Aktiven				
<i>Umlaufvermögen</i>				
Bargeld	X		X	
Forderungen	X		X	

Vorräte	X		X	
Anzahlungen	X		X	
Kapitalanlagen	X		X	
		X		X
<i>Anlagevermögen</i>				
Forderungen	X		X	
Kapitalanlagen	X		X	
andere Finanzanlagen	X		X	
Infrastruktur, Fabrikanlage, Maschinen	X		X	
Land, Gebäude	X		X	
immaterielle Anlagewerte	X		X	
übriges Anlagevermögen	X		X	
		X		X
Total Aktiven		X		X
		=====		=====
Verbindlichkeiten				
<i>kurzfristige Verbindlichkeiten</i>				
kurzfristige Verbindlichkeiten	X		X	
Kreditoren	X		X	
kurzfristige Anleihen	X		X	
Rückstellungen	X		X	
Sozialleistungen	X		X	
Pensionsleistungen	X		X	
		X		X
<i>langfristige Verbindlichkeiten</i>				
langfristige Verbindlichkeiten	X		X	
Anleihen	X		X	
Rückstellungen	X		X	
Sozialleistungen	X		X	
Pensionsleistungen	X		X	
		X		X
Total Verbindlichkeiten		X		X
		=====		=====
Eigenkapital				
Kapital von anderen Einheiten	X		X	
Reserven	X		X	
Akkumulierter Überschuss/Defizit	X		X	
		X		X
Minderheitsanteile (Minority interest)		X		X
Total Eigenkapital		X		X
		=====		=====

Einheit xy – Finanzielle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit		
(statement of financial performance) für das Jahr 20x2 (Erfolgsrechnung)		
(Illustration der Aufgliederung der Aufwände nach Funktion (function))		
(in Tausend der entsprechenden Währung)		
	20x2	20x1
Betrieblicher Ertrag		
Steuern	X	X
Gebühren, Geldbussen, Strafmassnahmen, Bewilligungen	X	X
Erträge (von Tauschgeschäften)	X	X
Transfers von anderen (Regierungs-) Einheiten	X	X
Andere Betrieblicher Ertrag	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total betrieblicher Ertrag	X	X
	<hr/>	<hr/>
Betrieblicher Aufwand		
Generelle öffentliche Dienstleistungen	X	X
Landesverteidigung	X	X
Öffentliche Ordnung und Sicherheit	X	X
Erziehung	X	X
Gesundheitswesen	X	X
Sozialschutz	X	X
Wohnungswesen und gesellschaftliche Zusatzleistungen	X	X
Erholung, Kultur, Religion	X	X
Wirtschaftliche Angelegenheiten	X	X
Umweltschutz	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total betrieblicher Aufwand	X	X
	<hr/>	<hr/>
Überschuss / Defizit aus betrieblicher Tätigkeit	X	X
Finanzierungskosten	(X)	(X)
Gewinne durch den Verkauf von Sachanlagen	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total nicht-betrieblicher Ertrag / Aufwand	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Überschuss / Defizit aus gewöhnlichen Tätigkeiten	X	X
Minderheitszinsanteil von Überschuss / Defizit	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Netto Überschuss / Defizit vor ausserordentlichen Positionen	X	X
Aussergewöhnliche (extraordinary) Positionen	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Netto Überschuss / Defizit der betrachteten Periode	X	X
	=====	=====

Einheit xy – Finanzielle wirtschaftliche Leistungsfähigkeit		
(statement of financial performance) für das Jahr 20x2 (Erfolgsrechnung)		
(Illustration der Aufgliederung der Aufwände nach der Wesensart (nature))		
(in Tausend der entsprechenden Währung)		
	20x2	20x1
Betrieblicher Ertrag		
Steuern	X	X
Gebühren, Geldbussen, Strafmassnahmen, Bewilligungen	X	X
Erträge (von Tauschgeschäften)	X	X
Transfers von anderen (Regierungs-) Einheiten	X	X
Andere Betrieblicher Ertrag	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total betrieblicher Ertrag	X	X
	<hr/>	<hr/>
Betrieblicher Aufwand		
Löhne und Sozialleistungen	X	X
Zuschüsse und andere Transferzahlungen	X	X
Zubehör und gebrauchte Verbrauchsartikel	X	X
Abschreibungen und Amortisationsaufwand	X	X
Anderer Betrieblicher Aufwand	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total betrieblicher Aufwand	X	X
	<hr/>	<hr/>
Überschuss / Defizit aus Betrieblicher Tätigkeit	X	X
Finanzierungskosten	(X)	(X)
Gewinne durch den Verkauf von Sachanlagen	X	X
	<hr/>	<hr/>
Total nicht-betrieblicher Ertrag / Aufwand	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Überschuss / Defizit aus gewöhnlichen Tätigkeiten	X	X
Minderheitszinsanteil von Überschuss / Defizit	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Netto Überschuss / Defizit vor ausserordentlichen Positionen	X	X
Aussergewöhnliche (extraordinary) Positionen	(X)	(X)
	<hr/>	<hr/>
Netto Überschuss / Defizit der betrachteten Periode	X	X
	=====	=====

**Einheit xy - Veränderung in Nettovermögensgegenständen / Eigenkapital
(changes in net assets / equity) per 31. Dezember 20x2**

(in Tausend der entsprechenden Währung)

	Eingebrachtes Kapital	Aufwertung Reserven	Umrechnung Reserven	Akkumulierter Überschuss / Defizit	Total
Bilanz per 31. Dez. 20x0	X	X	(X)	X	X
Veränderungen in Rechnungs- legungsgrundsätzen	(X)			(X)	(X)
Neu formulierte Bilanz	X	X	X	X	X
Überschuss durch Neubewertung von Sachanlagen		X			X
Defizit durch Neubewertung von Kapitalanlagen		(X)			(X)
Währungsumrechnungsdifferenzen			(X)		(X)
Nicht ausgewiesener Netto-Gewinn bzw. –Verlust aus der Darstellung der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit		X	(X)		X
Netto Überschuss der Periode			X	X	
Bilanz per 31. Dez. 20x1	X	X	(X)	X	X
Defizit durch Neubewertung von Sachanlagen		(X)			(X)
Überschuss durch Neubewertung von Kapitalanlagen		X			X
Währungsumrechnungsdifferenzen			(X)		X
Nicht ausgewiesener Netto-Gewinn bzw. –Verlust aus der Darstellung der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit		(X)	(X)		(X)
Netto Defizit der Periode				(X)	(X)
Bilanz per 31. Dez. 20x2	X	X	X	X	X

4.2 IPSAS 2: Mittelflussrechnung (Cash Flow Statements)

Die Darstellung der Mittelflussrechnung identifiziert die Quellen der Geldzuflüsse (sources of cash inflows), die Positionen, wo während der Betrachtungsperiode Geld ausgegeben wurde, sowie eine Cash Bilanz zum Stichtag. Informationen der Mittelflussrechnung erlauben dem Betrachter, sich ein Bild darüber zu verschaffen, wie die Einheit des öffentlichen Sektors das von ihr benötigte Geld für die Finanzierung ihrer Aktivitäten aufbrachte und wie dieses letztlich ausgegeben wurde. IPSAS 2 beschreibt die historische Veränderung des Geldes bzw. Geldäquivalenten einer Einheit durch die Mittelflussrechnung. Dies wird durch eine inhaltliche Aufteilung der Mittelflussrechnung in die Bereiche Betriebs-, Investitions- und Finanzaktivitäten erreicht (Drei-Stufen Mittelflussrechnung).

Darstellung der Mittelflussrechnung

Die Mittelflussrechnung ist in die drei Bereiche der Betriebs-, Investitions- sowie Finanzaktivitäten aufzugliedern. Dabei ist nach der (entsprechend der einzelnen Einheit) Wichtigkeit der Aktivitäten vorzugehen. Durch diese Gliederung werden Informationen generiert, welche dem Leser erlauben, die Wirkungen der Aktivitäten auf die finanzielle Lage der Einheit zu beurteilen.

Betriebsaktivitäten

Der Umfang an Nettozuflüssen durch Betriebsaktivitäten der einzelnen Einheit stellt einen zentralen Indikator dafür dar, wie die Einheit finanziert wird. Mögliche Finanzierungsformen sind Steuern (direkte oder indirekte) oder verkaufte Güter bzw. Dienstleistungen, welche die Einheit erstellt.

Eine Einheit hat den Mittelfluss aus Betriebsaktivität wie folgt darzustellen:

- Direkte Methode: Hier werden grosse Klassen von Brutto Geldzuflüssen bzw. –abflüssen aufgeführt.
- Indirekte Methode: Der Nettoüberschuss bzw. das Nettodefizit ist adjustiert durch die Auswirkungen von nicht-geldwerten Transaktionen, Abgrenzungen zu vergangenen bzw. zukünftigen Geldzuflüssen oder –abflüssen und Posten von Einkünften bzw. Ausgaben, die in Beziehung zu Investitions- und Finanzaktivitäten stehen.

Investitionsaktivitäten

Aufgrund einer separaten Darstellung der Mittelflüsse aus Investitionstätigkeiten kann analysiert werden, wohin Gelder abgeflossen sind (d.h. wie sie ausgegeben bzw. investiert worden sind).

Beispiele:

- Zahlungen zum Erwerb von Eigentum, Betriebsteilen, Einrichtungen etc.
- Einnahmen durch den Verkauf von Eigentum, Betriebsteilen, Einrichtungen etc.

Finanzaktivitäten

Die separate Aufführung der Mittelflüsse durch Finanzaktivitäten sind wichtig für die Vorhersage zukünftiger Mittelflüsse für die Kapitalgeber.

Beispiele:

- Geldflüsse durch die Ausgabe von Anleihen, Darlehen, Hypotheken etc.

Sowohl für die Investitions- wie auch die Finanzaktivitäten sind separat die wichtigsten Klassen von Bruttozuflüssen und Bruttoszahlen aufzuführen (Bruttobasis). Zu den Darstellungen aufgrund einer Nettobasis sind in IPSAS 2 verschiedene Beispiele aufgeführt.

Im Anhang von IPSAS 2 sind Muster für die Darstellung der Mittelflussrechnung aufgeführt. Die hier dargelegten Beispiele gelten nicht für Finanzinstitute.

Mittelflussrechnung – Direkte Methode

Einheit xy – Konsolidierte Mittelflussrechnung per 31. Dezember 20x2		
(in Tausend der entsprechenden Währung)		
	20x2	20x1
Mittelfluss aus betrieblicher Tätigkeit		
Einkünfte (receipts)		
Steuerwesen	X	X
Verkauf von Gütern und Dienstleistungen	X	X
Zuschüsse	X	X
Zinseinkünfte	X	X
Andere Einkünfte	X	X
Zahlungen		
Mitarbeiter(kosten)	(X)	(X)
Pensionsleistungen	(X)	(X)
Zulieferer	(X)	(X)
Zinszahlungen	(X)	(X)
Andere Zahlungen	(X)	(X)
Netto Mittelfluss aus betrieblicher Tätigkeit	X	X
Mittelfluss aus Investitionstätigkeiten		
Kauf von Anlagen und Betriebseinrichtungen	(X)	(X)
Erträge aus Anlagen und Betriebseinrichtungen	X	X
Erträge aus dem Verkauf von Kapitalanlagen	X	X
Kauf von Wertpapieren in ausländischer Währung	(X)	(X)
Netto Mittelfluss aus Investitionstätigkeiten	(X)	(X)
Mittelfluss aus Finanzierungsaktivitäten		
Erträge aus Kreditbeanspruchungen (borrowings)	X	X
Zurückzahlung von Kreditbeanspruchungen	(X)	(X)
Dividende an die Regierung	(X)	(X)
Netto Mittelfluss aus Finanzierungstätigkeit	X	X
Netto Zunahme / Abnahme der flüssigen Mittel (Cash) und geldnahen Mittel (Cash equivalents)		
Flüssige Mittel und geldnahe Mitte zu Beginn der Periode	X	X
Flüssige Mittel und geldnahe Mitte am Ende der Periode	X	X
	=====	=====

Mittelflussrechnung – Indirekte Methode**Einheit xy – Konsolidierte Mittelflussrechnung per 31. Dezember 20x2**

(in Tausend der entsprechenden Währung)

	20x2	20x1
Mittelfluss aus betrieblicher Tätigkeit		
Überschuss / Defizit aus gewöhnlicher Geschäftstätigkeit	X	X
Nicht-geldwerte Veränderungen (non-cash movements)	X	X
Abschreibung	X	X
Amortisation	X	X
Erhöhung der Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen (Delkr.)	X	X
Erhöhung der Verbindlichkeiten	X	X
Erhöhung von Kreditbeanspruchungen	X	X
Erhöhung von Rückstellungen betreffend Mitarbeiter(kosten)	X	X
Gewinn / Verlust auf dem Verkauf von Sachanlagen	(X)	(X)
Gewinn / Verlust auf dem Verkauf von Kapitalanlagen	(X)	(X)
Erhöhung im übrigen Umlaufvermögen	(X)	(X)
Erhöhung der Kapitalanlagen durch Neubewertung	(X)	(X)
Erhöhung der Forderungen	(X)	(X)
aussergewöhnliche Positionen/Vorfälle (extraordinary items)	(X)	-
Netto Mittelfluss aus betrieblicher Tätigkeit	X	X
Mittelfluss aus Investitionstätigkeiten		
Kauf von Anlagen und Betriebseinrichtungen	(X)	(X)
Erträge aus Anlagen und Betriebseinrichtungen	X	X
Erträge aus dem Verkauf von Kapitalanlagen	X	X
Kauf von Wertpapieren in ausländischer Währung	(X)	(X)
Netto Mittelfluss aus Investitionstätigkeiten	(X)	(X)
Mittelfluss aus Finanzierungsaktivitäten		
Erträge aus Kreditbeanspruchungen (borrowings)	X	X
Zurückzahlung von Kreditbeanspruchungen	(X)	(X)
Dividende an die Regierung	(X)	(X)
Netto Mittelfluss aus Finanzierungstätigkeit	X	X
Netto Zunahme / Abnahme der flüssigen Mittel (Cash) und geldnahen Mittel (Cash equivalents)	X	X
Flüssige Mittel und geldnahe Mitte zu Beginn der Periode	X	X
Flüssige Mittel und geldnahe Mitte am Ende der Periode	X	X
	=====	=====

4.3 IPSAS 3: Nettoüberschüsse oder Verluste in einer Periode, grundlegende Fehler und Änderungen in den Richtlinien des Rechnungswesens (Net Surplus or Deficit for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies)

IPSAS 3 führt auf, welche Positionen zur Berechnung des Überschusses bzw. Verlusts einer Einheit innerhalb der Berichtsperiode berücksichtigt werden müssen und welche Teile der Rechnung als ausserordentliche Posten ausgewiesen werden dürfen. Weiter ist im Standard festgehalten, wie mit neu entdeckten Fehlern aus früheren Perioden umzugehen ist. Zudem ist ausdrücklich festgehalten, dass Änderungen in der Art des Rechnungswesens ausgewiesen werden müssen.

Nettoüberschüsse oder Verluste in einer Periode

Alle Positionen von Einkommen und Ausgaben sind zur Ermittlung des Nettoüberschusses bzw. des Defizits heranzuziehen. Ausgenommen davon sind entsprechend anderslautende IPSAS Standards.

Der Nettoüberschuss bzw. der Verlust für eine Periode umfasst die folgenden Komponenten:

- Überschuss bzw. Verlust der gewöhnlichen Aktivitäten. Wenn einzelne Positionen von Einkünften und Ausgaben innerhalb eines Nettoüberschusses oder eines Verlustes einer Periode von massgebender Grösse, grosser Wichtigkeit oder Vorkommnis für die Erklärung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist, so sind diese separat aufzuführen.
- Aussergewöhnliche Positionen: Die Art sowie der Betrag muss für jede aussergewöhnliche Position einzeln aufgeführt werden.

Grundlegende Fehler

Grundlegende Fehler, die in einer Vorperiode begangen wurden, sind in einer nachfolgenden Periode aufzuführen. Fehler können aufgrund von Rechnungsfehlern (mathematical mistakes), Fehlern bei der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen (mistakes in applying accounting policies), Fehlinterpretationen von Tatsachen (misinterpretation of facts), Betrug (fraud) oder aber aus Versehen (oversights) entstehen.

Der Betrag der Korrektur eines grundlegenden Fehlers, der eine vorangehende Periode betrifft, ist durch entsprechende Anpassung der Eröffnungsbilanz um den Fehlbetrag (Überschuss bzw. Defizit) zu bereinigen. Zudem sind vergleichende Informationen neu zu formulieren, es sei denn, dies erweise sich als unmöglich.

Eine Einheit hat bei einem grundlegenden Fehler die folgenden Punkte mitzuteilen:

- Der Grund des Fehlers;
- Den Korrekturbetrag für die laufende sowie für alle vorangehenden Perioden;
- Die Auswirkungen des Korrekturbetrages auf die vergleichenden Informationen;
- Die Tatsache, dass vergleichende Informationen neu formuliert werden mussten bzw. dass es allenfalls unmöglich war, dies zu tun.

Änderungen in den Richtlinien der Rechnungslegung

Damit einzelne Perioden miteinander verglichen werden können, sind die Rechnungslegungsgrundsätze stets gleich zu handhaben. Diese sind in IPSAS 1 dargelegt.

Eine Änderung in den Richtlinien der Rechnungslegung kann nur aus einem oder mehreren der folgenden Gründe erfolgen:

- gesetzliche Änderung;
- Änderung der Richtlinien zur Rechnungslegung durch die entsprechende Instanz (Verband über die Rechnungslegungsstandards)
- eine Änderung resultiert in verbesserten und aussagekräftigeren Informationen über die Vermögens- und Finanzlage, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit oder über den Mittelfluss einer Einheit.

4.4 IPSAS 4: Fremdwährungsumrechnung (The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates)

Eine Einheit kann auf zwei verschiedene Arten ausländische Aktivitäten aufweisen. Sie kann einerseits Fremdwährungstransaktionen durchführen und andererseits Tätigkeiten im Ausland betreiben (foreign operation). Um diese Geschäfte in den Abschluss einer Einheit aufnehmen zu können, müssen sie in die Währung der berichterstattenden Einheit umgerechnet werden.

Die grundsätzliche Aufgabe dieses Standards ist es festzulegen, welche Wechselkurse für die Umrechnung von Fremdwährungstransaktionen sowie von Tätigkeiten im Ausland anzuwenden sind und wie Wechselkursveränderungen im Abschluss aufzuführen sind.

Fremdwährungstransaktionen

Eine Fremdwährungstransaktion ist eine Transaktion, welche in einer ausländischen Währung lautet oder welche in einer ausländischen Währung beglichen werden muss. Diese Transaktionen entstehen, wenn eine Einheit:

- Güter oder Dienstleistungen kauft oder verkauft, deren Preis in einer ausländischen Währung lautet;
- Gelder entgegennimmt oder ausleiht, die dann in ausländischer Währung beglichen werden;
- Teil eines in ausländischer Währung lautenden Vertrages wird;
- Anderweitig in ausländischer Währung lautende Vermögensgegenstände erwirbt bzw. veräußert oder Schulden eingeht bzw. begleicht.

Eine in einer ausländischen Währung lautende Transaktion ist grundsätzlich zu demjenigen Wechselkurs aufzuführen, welcher am *Tage der Transaktion* Gültigkeit hat.

Am Stichtag für die Berichterstattung erfolgt die Bewertung zu folgenden Kursen:

- Bei Geldern, Vermögensgegenständen und Schulden, welche in ausländischer Währung lauten (monetary items) ist die Bewertung zum *aktuellen Schlusskurs* des Wechselkurses (Stichtagskurs) vorzunehmen;
- Bei nicht-finanziellen Positionen, welche vergangenheitsbezogene Kosten betreffen, die in einer ausländischen Währung erfolgten, sind mit dem Wechselkurs zum *Zeitpunkt der Transaktion* aufzuführen;
- Bei nicht-finanziellen Positionen, welche zu Marktwerten aufgeführt werden, zu demjenigen Fremdwährungskurs, der bei der Festlegung des Wertes Gültigkeit hatte.

Wechselkursveränderungen (Abweichungen vom ursprünglich verbuchten Betrag), die bei der Abgeltung der Verpflichtung oder bei der Berichterstattung (sowohl Korrektur aus dem laufenden wie auch aus früheren Jahren) entstehen, sind als Einkünfte oder aber als Aufwände in derjenigen Periode aufzuführen, in der sie auch wirklich entstehen. IPSAS 4 führt Ausnahmen auf.³

³ Vgl. IPSAS 4 (2000), S. 14f.

Abschluss von Tätigkeiten im Ausland (Financial Statements of Foreign Operations)

Ausländische Tätigkeiten können in zwei Bereiche eingeteilt werden:

- Ausländische Tätigkeiten, welche vollständig Teil der Bericht erstattenden Einheit (inländische Einheit) sind;
- Ausländische Einheiten (foreign entity).

Der Abschluss einer ausländische Tätigkeit, welche vollständig Teil der Bericht erstattenden Einheit (inländische Einheit) ist, ist nach den oben aufgeführten Vorgehensweisen für Fremdwährungstransaktionen zu berücksichtigen.

Beim Abschluss einer ausländischen Einheit hat die Bericht erstattende Einheit nach folgendem Schema vorzugehen:

- Geldwerte wie auch nicht-geldwerte Vermögensgegenstände und Schulden (monetary and non-monetary assets and liabilities) einer ausländischen Einheit sind zum *Fremdwährungskurs am Stichtag* (closing rate) zu übernehmen.
- Einkünfte und Aufwände einer ausländischen Einheit sind zu demjenigen Wechselkurs aufzuführen, der am Tag der Transaktion Gültigkeit hatte. Als Ausnahme davon gelten ausländische Einheiten in Hochinflationländern. Hier sind Einkünfte und Aufwände zum Stichtagskurs zu übernehmen.
- Die sich ergebenden Wechselkursdifferenzen sind solange als Netto-Vermögenswerte bzw. Netto-Eigenkapital aufzuführen, bis das Investment veräussert wird.

4.5 IPSAS 5: Kreditkosten (Borrowing Costs)

IPSAS Standard 5 behandelt die Kreditkosten (borrowing costs). Dabei wird unterschieden zwischen einer bevorzugten sowie einer zulässigen Alternative.

Kreditkosten – bevorzugte Alternative (benchmark treatment)

Kreditkosten sind Aufwand in derjenigen Periode zu erfassen, in der sie entstehen.

Kreditkosten – zulässige Alternative (allowed alternative treatment)

Kreditkosten sind als Aufwand in derjenigen Periode zu erfassen, in der sie entstehen, ausser sie können gemäss nachfolgendem Abschnitt *aktiviert* werden:

Kreditkosten, die direkt der Anschaffung, dem Bau (construction) oder der Produktion eines qualifizierten Vermögensgegenstandes zugeschrieben werden können, sind als Teil der Kosten für diesen Vermögensgegenstand zu aktivieren. Dabei legt IPSAS 5 fest, wie gross der Anteil der Kreditkosten, die aktiviert werden können, ist.

IPSAS 5 führt auf, dass nur solche Kreditkosten aktiviert werden dürfen, die direkt mit dem Vermögensgegenstand zusammenhängen. IPSAS 5 definiert diese Kosten als solche, die nicht entstanden wären, wenn die Anschaffung, der Bau oder die Produktion eines Vermögensgegenstandes nicht stattgefunden hätte.

Alle weiteren Kreditkosten stellen Aufwand in der jeweiligen Periode dar, in der sie entstanden sind.

Entscheidet sich eine Einheit für die Aktivierung von Kreditkosten, so ist dieser Rechnungslegungsgrundsatz auf alle Fremdkapitalkosten anzuwenden, die der Anschaffung, dem Bau oder der Produktion von Vermögensgegenständen direkt zugeordnet werden können.

4.6 IPSAS 6: Konzernabschluss und Rechnungswesen über kontrollierte Einheiten (Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities)

In IPSAS 6 wird zwischen einer kontrollierenden und einer kontrollierten Einheit unterschieden. Eine *kontrollierende Einheit* (controlling entity) ist eine Einheit, die eine oder mehrere andere Einheiten kontrolliert / beherrscht. Dagegen wird eine *kontrollierte Einheit* (controlled entity) durch eine andere Einheit kontrolliert / beherrscht. Der Begriff „to control“ umfasst dabei nicht nur die Kontrolle i.e.S., sondern explizit auch Steuerungsaspekte, d.h. z.B. auch die einheitliche Leitung etc. Zur Vereinfachung wird in den folgenden Ausführungen für den englischen Begriff to control der deutsche Begriff kontrolliert verwendet.

Darstellung des Konzernabschlusses

Eine kontrollierende Einheit hat grundsätzlich einen Konzernabschluss zu präsentieren.

Stellt eine kontrollierende Einheit allerdings wiederum eine vollständig bzw. fast vollständig kontrollierte Einheit (controlled entity) dar, so muss sie keinen Konzernabschluss präsentieren. Voraussetzung dafür ist aber, dass ein solcher Konzernabschluss entweder nicht benötigt wird (users of such financial statements are unlikely to exist) oder aber, dass die gewünschten Informationen in der Konzernrechnung der übergeordneten kontrollierenden Einheit ersichtlich sind. Im Falle einer fast vollständig kontrollierten Einheit muss die kontrollierende Einheit keinen Konzernabschluss präsentieren, wenn dies durch den Eigentümer der Minderheitsbeteiligung gebilligt wird (approval of the owners of the minority interest). Die kontrollierende Einheit hat in einem solchen Falle allerdings auszuweisen, weshalb sie keinen Konzernabschluss präsentiert.

Umfang des Konzernabschlusses

Eine kontrollierende Einheit, welche einen Konzernabschluss veröffentlicht, hat alle kontrollierten Einheiten (ausländische wie auch inländische) zu konsolidieren.

Eine kontrollierte Einheit muss nicht konsolidiert werden, wenn:

- die Kontrolle nur von temporärem Zustand ist. Ein temporärer Zustand ist gegeben, wenn die kontrollierte Einheit erworben und gehalten wird mit der Absicht einer nachfolgenden (d.h. in näherer Zukunft liegenden) Veräußerung.
- ihre Tätigkeiten so an langfristige, strenge externe Restriktionen gebunden sind (severe external long-term restrictions), dass die kontrollierende Einheit nicht von diesen Tätigkeiten profitieren kann (d.h. es bestehen schwerwiegende Devisentransferrestriktionen). Als Beispiel dafür führt IPSAS 6 eine ausländisch kontrollierte Einheit auf, deren operative Vermögensgegenstände (operating assets) durch die ausländische Regierung (foreign government) abgekapselt wird.

Die beiden oben aufgeführten Arten von kontrollierten Einheiten sind entsprechend als Investitionen und nicht als kontrollierte Einheiten im Konzernabschluss aufzuführen (siehe dazu nachfolgend IPSAS 7).

In IPSAS 6 ist ein Schema enthalten, wie festgestellt werden kann, ob eine Einheit eine andere kontrolliert. Will eine Einheit eine andere Einheit kontrollieren und diese entsprechend in den Konzernabschluss aufnehmen, so ist nach demselben Schema vorzugehen. Das Schema mit dem entsprechenden Entscheidungsbaum ist weiter hinten auf der Seite 23 des Working Papers dargestellt.

Verfahren der Konsolidierung (Consolidation Procedures)

Als Vorbereitung für den Konzernabschluss ist der Abschluss der kontrollierenden Einheit mit demjenigen der kontrollierten Einheit zu verbinden. Dies geschieht durch die zeilenweise (line-by-line) Zusammenführung von Vermögensgegenständen, Eigenkapital, Einkünfte, Ausgaben etc.

Überschüsse und Transaktionen (balances and transactions) von Einheiten innerhalb einer Wirtschaftseinheit (economic entity) sowie unrealisierte Gewinne sind grundsätzlich ganz zu eliminieren. Unrealisierte Verluste, die aus Transaktionen innerhalb der Wirtschaftseinheit resultieren, sind ebenfalls zu eliminieren (ausser wenn die Kosten nicht mehr berechnet werden können).

Sind die Abschlüsse der einzelnen Einheiten, die zu konsolidieren sind, zu unterschiedlichen Zeitpunkten erstellt worden, dann sind Anpassungen für Transaktion bzw. Geschehnisse, die zwischen Abschlussdatum der Einheit und demjenigen der Wirtschaftseinheit erfolgen, vorzunehmen (Zwischenabschluss). Auf jeden Fall dürfen aber die einzelnen Abschlussdaten nicht mehr als drei Monate auseinander liegen.

Transaktionen und andere Geschehnisse, die in den Konzernabschluss einfließen, sind nach gleichen Rechnungslegungsgrundsätzen aufzuführen. Können zur Erstellung des Konzernabschlusses keine einheitlichen Rechnungslegungsgrundsätze verwendet werden, dann ist dies offenzulegen.

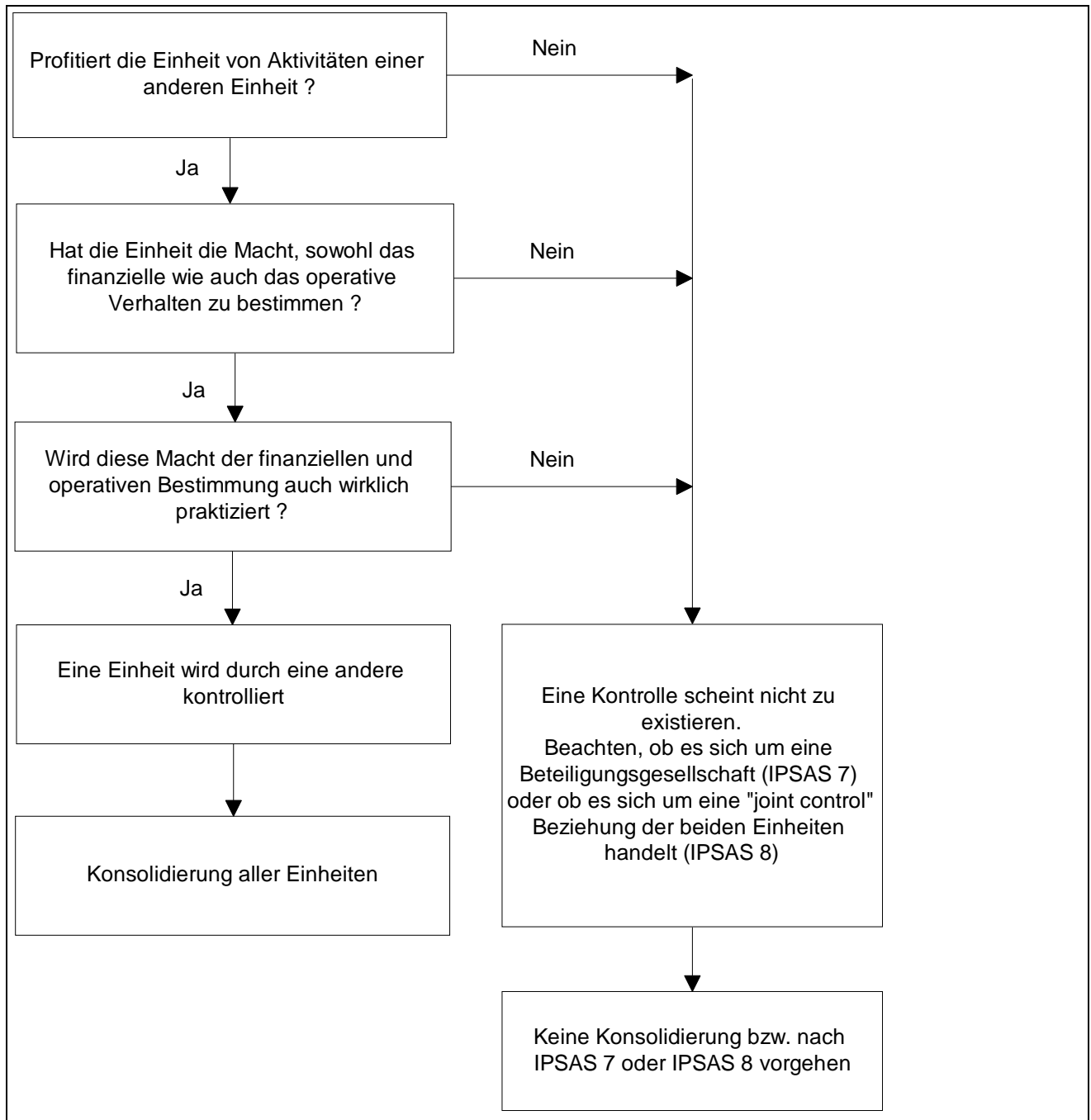


Abb. 1: Schematische Darstellung zum Konsolidierungskreis

4.7 IPSAS 7: Rechnungswesen bei Investitionen in Beteiligungsgesellschaften (Accounting for Investments in Associates)

Konzernabschluss

Eine Investition in eine Beteiligungsgesellschaft ist im Konzernabschluss nach der Equity-Methode aufzuführen, d.h. zum anteiligen Substanzwert und anteiligen Reingewinn/-verlust.

Die Kostenmethode, bzw. Quotenkonsolidierung⁴ ist allerdings dann anzuwenden, wenn die Investition zum Zweck erworben bzw. gehalten wird, sie in naher Zukunft wieder zu veräußern.

Getrennter Abschluss des Anlegers (separate financial statements of the investor)

Eine Investition in eine Beteiligungsgesellschaft, welche in einem Abschluss eines Investors enthalten ist, der eine Konzernrechnung veröffentlicht, ist entweder:

- Nach der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung aufzuführen; je nachdem, welche Variante für die Beteiligung in der Konzernrechnung des Investors verwendet wurde;
- Als Investition aufzuführen.

Eine Investition in eine Beteiligungsgesellschaft, welche in einem Abschluss eines Investors enthalten ist, der keine Konzernrechnung veröffentlicht, ist entweder:

- Nach der Equity-Methode oder der Quotenkonsolidierung aufzuführen, je nachdem, welche für die Beteiligung geeigneter ist;
- Als Investition aufzuführen.

Verwendung der Equity Methode

Wenn eine Beteiligung nach der Equity-Methode aufgeführt wird, dann sind unrealisierte Überschüsse und Defizite, welche aus Transaktionen zwischen dem Investor (bzw. seiner konsolidierten, kontrollierten Einheiten) und der Beteiligung entstehen, im Umfang des gehaltenen Anteils zu eliminieren. Unrealisierte Verluste sind dagegen nicht zu eliminieren, wenn sie Anzeichen einer nachhaltigen Werteinbusse darstellen.

Ertragssteuer

Richtlinien zur Rechnungslegung für die Ertragssteuern aus Investitionen in Beteiligungen sind in IAS 12 aufgeführt.

⁴ In den IPSAS ist an dieser Stelle von der Cost-Method die Rede, wir übersetzten diesen Begriff grundsätzlich mit dem Begriff der Quotenkonsolidierung.

4.8 IPSAS 8: Rechnungswesen von Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen (Financial Reporting of Interests in Joint Ventures)

IPSAS 8 führt Richtlinien auf bei Beteiligungen an Gemeinschaftsunternehmen.

Gemeinsam kontrollierte Operationen / Aktivitäten

Im Falle von gemeinsam kontrollierten Operationen erfasst jeder Anteilseigner in seinem separaten Abschluss sowie im Konzernabschluss:

- Die Aktiven, die er kontrolliert sowie die Verbindlichkeiten, die ihn betreffen;
- Den Aufwand, der ihn betrifft und den Anteil der Einkünfte, die er durch den Verkauf oder die Rückstellung von Gütern oder Dienstleistungen des Gemeinschaftsunternehmens erhält.

Gemeinsam kontrollierte Aktiven

Im Falle von gemeinsam kontrollierten Aktiven erfasst jeder Anteilseigner in seinem separaten Abschluss sowie im Konzernabschluss:

- Seinen Anteil an den gemeinsam kontrollierten Aktiven;
- Die selbst eingegangenen sowie den Anteil der gemeinsam eingegangenen Verbindlichkeiten;
- Den Ertrag aus dem Verkauf oder Gebrauch des Anteils der Produktion des Gemeinschaftsunternehmens zusammen mit den anteiligen Kosten des Gemeinschaftsunternehmens;
- Die Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dem eigenen Anteil stehen.

Gemeinsam kontrollierte Unternehmen

Im Falle einer gemeinsam kontrollierten Unternehmung erfasst jeder Anteilseigner seinen Anteil mittels:

- Anwendung der Quotenkonsolidierung;
- Anwendung der Equity-Methode.

Transaktionen zwischen Gemeinschaftsunternehmen und Anteilseigner

Bei Transaktionen zwischen Gemeinschaftsunternehmen und Anteilseigner gilt:

- Nur eine anteilmässige Realisierung von Gewinn aus Verkauf von Aktiven;
- Hingegen volle Verlustrealisierung.

Beim Verkauf von Aktiven vom Gemeinschaftsunternehmen an einen Anteilseigner ist der eigene Gewinnanteil erst beim Verkauf an Dritte als realisiert zu betrachten. Hingegen ist in diesem Fall eine allfällige Verlustrealisierung unmittelbar zu berücksichtigen. (Imparitätsprinzip)

4.9 IPSAS 9: Erträge aus Tauschgeschäften (Revenue from Exchange Transactions)

IPSAS 9 richtet sich an alle Einheiten, bei denen Einkünfte aus den folgenden Geschäften entstehen:

- Übertragung von Dienstleistungen;
- Verkauf von Gütern;
- Die Nutzung von Aktiven der Einheit durch Dritte (gegen entsprechende Zinsen, Lizenzgebühren bzw. Dividenden).

Bewertung der Erträge (measurement of revenue)

Erträge sind nach Marktwerten (fair value) zu bewerten.

Übertragung von Dienstleistungen (rendering of services)

Bei Dienstleistungen ist der Ertrag periodengerecht nach der Methode der anteiligen Ausführung (percentage of completion-method) auszuweisen, sofern der Ausgang des Auftrages zuverlässig abgeschätzt werden kann. Ist der Ausgang ungewiss, dann sind nur die angefallenen Kosten aus Umsatz zu berücksichtigen.

Der Ertrag einer Transaktion im Zusammenhang mit einer Dienstleistung ist als zuverlässig schätzbar zu betrachtet werden, wenn die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Der Ertrag kann zuverlässig erfasst werden;
- Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen (economic benefit) bzw. das Dienstleistungspotential aus der Transaktion auch wirklich der Einheit zufließt;
- Eine Abrechnung nach Auftragsfortschritt (stage of completion) muss verlässlich bestimmt werden können;
- Die Kosten, die für die Transaktion angefallen sind bzw. diejenigen, die noch anfallen werden, können verlässlich bestimmt werden.

Verkauf von Gütern (sale of goods)

Der Ertrag aus dem Verkauf von Gütern ist als zuverlässig schätzbar zu betrachtet werden, wenn die nachfolgenden Bedingungen kumulativ erfüllt sind:

- Nutzen und Gefahr sind auf den Käufer übergegangen;
- Der Verkäufer hat keine Kontrolle mehr über das Gut;
- Der Ertrag aus dem Verkauf kann verlässlich bestimmt werden;
- Es ist wahrscheinlich, dass der wirtschaftliche Nutzen (economic benefit) bzw. das Dienstleistungspotential der Transaktion der Einheit zufließt;
- Die Kosten, die bei der Transaktion anfielen bzw. noch anfallen werden, können verlässlich bestimmt werden.

Zinsen, Lizenzgebühren und Dividenden (interest, royalties and dividends)

Erträge aus Zinsen, Lizenzen und Dividenden sind als realisiert zu betrachten, wenn:

- Es wahrscheinlich ist, dass der wirtschaftliche Nutzen (economic benefit) bzw. das Dienstleistungspotential aus der Transaktion auch wirklich der Einheit zufließt;
- Der Ertrag verlässlich bestimmt werden kann.

Im Anhang zu IPSAS 9 sind zahlreiche konkrete Beispiele zu den oben dargestellten Gruppen aufgeführt.

**4.10 IPSAS 10: Rechnungslegung in Volkswirtschaften mit Hyperinflation
(Financial Reporting in Hyperinflationary Economies)**

Der Abschluss einer Einheit, welche diesen in der Währung einer Volkswirtschaft mit Hyperinflation aufführt, ist zu konstanten Geldeinheiten zu erstellen.

Die Netto-Monetärposition besteht aus den monetären Aktiven abzüglich monetärer Passiven (Nominalwerte). Ein Überschuss bzw. ein Defizit der Netto-Monetärposition ist separat in der Darstellung (Nachweis) der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (statement of financial performance) aufzuführen.

4.11 IPSAS 11: Fertigungsaufträge (Construction Contracts)

Ein Fertigungsauftrag kann einerseits nur für eine einzige Fertigung eines Vermögensgegenstandes (Brücke, Gebäude, Damm, Pipeline, Strasse, Schiff oder Tunnel) bestehen. Andererseits können aber auch Fertigungsaufträge bestehen, die in Kombination mit verschiedenen (miteinander verbundenen) Vermögensgegenständen stehen.

Wenn ein Auftrag mehrere Vermögensgegenstände beinhaltet, dann ist die Fertigung eines jeden Vermögensgegenstandes wie ein einzelner Fertigungsauftrag zu behandeln. Dies gilt, wenn:

- Für jeden Vermögensgegenstand ein einzelner Antrag eingereicht wurde;
- Jeder Vermögensgegenstand einzeln ausgehandelt wurde und wenn der Vertragslieferant und der Kunde die Möglichkeit hatten, diesen einzelnen Teil des Vertrages zu akzeptieren bzw. abzulehnen;
- Die Kosten und Einkünfte jedes Vermögensgegenstandes einzeln identifiziert werden können.

Dagegen ist eine Gruppe von Aufträgen als ein einzelner Auftrag zu behandeln, wenn:

- Die Gruppe von Aufträgen als ein ganzes Paket ausgehandelt wurde;
- Die einzelnen Aufträge so eng miteinander verknüpft sind, dass sie Teil eines einzelnen Projektes mit einer gemeinsamen Spanne (margin) sind;
- Die Aufträge gemeinsam ausgeführt werden oder aber in einer kontinuierlichen Abfolge.

Auftragseinkünfte

Die Einkünfte von Aufträgen umfassen:

- Den ursprünglichen Betrag der Einkünfte gemäss dem Auftrag;
- Veränderungen (variations) in der Auftragsarbeit sowie Forderungen (claim) und Anreizzahlungen (incentive payments).

Auftragskosten

Die Kosten von Aufträgen umfassen:

- Diejenigen Kosten, die direkt dem spezifischen Auftrag zugeordnet werden können;
- Generelle Auftragskosten, die einem Auftrag (systematisch und vernünftig) zugewiesen werden können;
- Weitere Kosten, die spezifisch einem Auftrag zugewiesen werden können.

Bewertung von Auftragseinkünften und -aufwänden

Wenn das Ergebnis eines Fertigungsauftrages zuverlässig geschätzt werden kann, dann ist die Bewertung der Auftragseinkünfte und –aufwände des Fertigungsauftrages nach der Methode der Abrechnung nach Auftragsfortschritt (stage of completion) vorzunehmen.

Bewertung von erwarteten Verlusten (expected deficits)

Erkennbare Verluste sind sofort zurückzustellen, auch wenn noch keine Kosten angefallen sind.

4.12 IPSAS 12: Warenlager (Inventories)

Warenlager (Vorräte) enthalten erworbene Güter, die für den Weiterverkauf bestimmt sind. Im öffentlichen Sektor können solche Warenlager beispielsweise die folgenden Güter enthalten (nicht abschliessend):

- Munition;
- Reparatur- und Unterhaltsmaterial;
- Pflichtlager (z.B. Energiereserven).

Bewertung von Warenlagern

Warenlager sind zum Niederstwertprinzip (lower of cost) oder zum Nettoerlöswert (net realizable value) / Marktwert zu bewerten.

Warenlager sind dann zum Niederstwertprinzip bzw. zu den Wiederbeschaffungskosten (current replacement cost) zu bewerten, wenn sie zu folgenden Zwecken gehalten werden:

- Gratisabgabe bzw. Abgabe zu einem symbolischen Preis;
- Eigenverbrauch im Produktionsprozess von Gütern, welche gratis bzw. zu einem symbolischen Preis abgegeben werden.

Die Kosten von Warenlagern enthalten alle Kaufkosten, Fertigungskosten sowie weitere Kosten.

Bezüglich dem Kostenfolgeverfahren ist das FIFO (first in first out) Prinzip und die Methode der Durchschnittsbewertung anzuwenden. Für Warenvorräte mit ähnlichem Charakter und ähnlicher Verwendung sind dieselben Kostenfolgeverfahren anzuwenden.

Wenn Waren aus dem Lager verkauft, ausgewechselt oder verteilt werden, dann sind die Beförderungskosten in derjenigen Periode, in der der entsprechende Ertrag anfällt, aufzuführen.

4.13 IPSAS 13: Leasing (Leases)

IPSAS 13 ist von allen Einheiten anzuwenden, die in Leasinggeschäfte involviert sind, mit Ausnahme von:

- Leasingvereinbarungen zur Erforschung oder Nutzung von natürlichen Ressourcen wie Öl, Gas, Holz, Metallen und Rechten auf Mineralien (mineral rights);
- Lizenzvereinbarungen wie zum Beispiel Filme, Videoaufzeichnungen, Spiele, Manuskripte, Patente und Urheberrechte.

Dieser Standard findet keine Verwendung bei der Bewertung von:

- Renditeliegenschaften (investment property), welche vom Leasingnehmer als Finanzleasing gehalten werden;
- Renditeliegenschaften, die Operation Leasing durch den Leasinggeber erfolgen.

Einteilung des Leasing

Grundsätzlich wird zwischen zwei Arten von Leasing unterschieden:

- Finanzierungs-Leasing: Ein Leasing wird dann als Finanzierungs-Leasing klassifiziert, wenn durch das Leasing die wesentlichen Risiken und einfallenden Entgelte (rewards) auf den Besitzer (Leasingnehmer) übertragen werden.
- Operatives Leasing: Ein Leasing wird als operatives Leasing bezeichnet, wenn durch das Leasing weder wesentliche Risiken noch einfallende Entgelte auf den Besitzer (Leasingnehmer) übertragen werden.

Die nachfolgenden Beispiele können als Indizien für ein Finanzierungs-Leasing herangezogen werden. Sie müssen nicht kumulativ erfüllt sein.

Grundsätzlich handelt es sich um ein Finanzierungs-Leasing, wenn:

- das Leasinggut am Ende der Leasingdauer ins Eigentum des Leasingnehmers übergehen soll;
- der Leasingnehmer eine Kaufoption zu einem Preis hat, der deutlich unter dem Verkehrswert des Leasingobjekts liegt;
- die Dauer des Leasingvertrags überwiegend der Nutzungsdauer des Anlagegegenstandes entspricht;
- der Barwert der Leasingraten nahezu soviel wie der Verkehrswert des Anlagegegenstandes beträgt;
- das Leasingobjekt von einer derart speziellen Beschaffenheit ist, dass es nur der Leasingnehmer ohne bedeutende Modifikation nutzen kann;
- das geleaste Objekt nicht leicht durch ein anderes Objekt ersetzt werden kann.

Leasing im Abschluss des Leasingnehmers

Finanzierungs-Leasing

Finanzierungs-Leasing sind beim Leasingnehmer als Vermögensgegenstände (assets) zu aktivieren und die entsprechende Leasingverbindlichkeit (lease obligation) als Verbindlichkeit zu passivieren.

Bei Zahlung der Leasingrate wird ein Teil als Zins dem Aufwand belastet, der Rest zur Tilgung der Zahlungsverpflichtungen aus dem Leasing verwendet (Annuitätenmethode).

Die Abschreibung des Leasingobjektes erfolgt über den kürzeren Zeitraum von Nutzungs- und Leasingdauer.

Der Leasingnehmer hat im Anhang folgende Punkte offenzulegen:

- für jede Kategorie geleaster Anlagen den Nettobuchwert (net carrying amount);
- eine Abstimmung des Totals der minimalen Leasingzahlungen mit deren Barwert;
- den Barwert sowie absoluter Betrag der künftigen minimalen Leasingzahlungen für die Perioden bis ein Jahr, zwischen einem und bis fünf Jahre sowie länger als fünf Jahre;
- künftig zu erwartende Mindesterträge aus unkündbaren Untermieten;
- Beschreibung wichtiger Leasingverträge inkl. Offenlegung von Eventualverpflichtungen, Basis indexierter Mieten, Finanzierungsrestriktionen, Erneuerungs- und Kaufoption, etc.

Operatives Leasing

Leasingzahlungen eines Operativen Leasing ist als Aufwand in der Erfolgsrechnung aufzuführen. Darüber hinaus hat der Leasingnehmer folgende Punkte im Anhang auszuweisen:

- Total der künftigen minimalen Leasingzahlungen, gestaffelt nach Jahren;
- Dem Aufwand belasteter Mietaufwand, unterteilt in Mindestzahlungen, Aufwand/Ertrag aus Untermieten und indexierte Mieten;
- Beschreibung wichtiger Leasingverträge inkl. Offenlegung von Eventualverpflichtungen, Basis indexierter Mieten, Finanzierungsrestriktionen, Erneuerungs- und Kaufoption, etc.

Leasing im Abschluss des Leasinggebers

Finanzierungs-Leasing

Leasinggeber haben die Leasingzahlungen als Vermögensposten in der Bilanz aufzuführen.

Operatives Leasing

Leasinggeber haben beim Operativen Leasing das Leasingobjekt entsprechend der Natur des Objektes in der Bilanz aufzuführen.

Leasingeinnahmen aus einem Operativen Leasing sind in gleichbleibender Höhe über die gesamte Leasingperiode als Einkünfte zu erfassen.

Sale and Leaseback Transaktionen

Bei einer Sale and Leaseback Transaktion handelt es sich um einen Verkauf eines Objektes bei einem gleichzeitigen Leasing des selben Objektes.

Gewinn aus Sale and Leaseback Transaktionen sind bei Finanzierungs-Leasings durch den Verkäufer zurückzustellen und über die Laufzeit des Leasingvertrags erfolgswirksam als Reduktion des Zinsaufwandes aufzulösen.

Handelt es sich um ein Operatives Leasing und entspricht der Verkaufspreis dem Verkehrswert, dann ist der Gewinn oder Verlust sofort erfolgswirksam zu erfassen.

Liegt der Verkaufspreis unter dem Verkehrswert, dann sind Gewinne wie auch Verluste sofort erfolgswirksam zu erfassen. Eine Ausnahme besteht dann, wenn ein Verlust durch eine unter dem Marktwert liegende künftige Miete kompensiert wird. In einem solchen Falle ist der Verlust abzugrenzen und entsprechend den zu zahlenden Leasingraten erfolgswirksam aufzulösen.

Liegt der Verkaufspreis über dem Verkehrswert, ist die Differenz zurückzustellen und über die Nutzungsdauer erfolgswirksam aufzulösen.

4.14 IPSAS 14: Ereignisse nach dem Stichtag (Events After the Reporting Date)

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind solche, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem Datum der Genehmigung des finanziellen Abschlusses durch den „Verwaltungsrat“, bzw. die entsprechenden Behörden eintreten. Es wird zwischen zwei Ereignissen unterschieden:

- Ereignisse mit Anpassungscharakter (adjusting events), die auf eine bereits am Bilanzstichtag existierende Situation hindeuten;
- Ereignisse ohne Anpassungscharakter (Non-adjusting events), die auf Umstände hindeuten, die klar nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind.

Ereignisse mit Anpassungscharakter führen zu einer Korrektur des finanziellen Abschlusses und allenfalls zu einer korrigierten bzw. ergänzten Offenlegung von Zusatzinformationen.

Beispiele von Ereignissen mit Anpassungscharakter sind:

- ein Entscheid in einem Gerichtsverfahren, der auf eine Verpflichtung zurückgeht, die vor dem Bilanzstichtag entstanden ist;
- die nachträgliche Information über die Wertminderung eines Vermögenswertes zum Bilanzstichtag (Bsp. Konkurs eines Schuldners);
- die nachträgliche Festsetzung von Kaufkosten oder Verkaufserlösen von Vermögenswerten, die vor dem Bilanzstichtag ge- bzw. verkauft wurden;
- die Entdeckung von Betrug oder Fehlern, die zu einer Verfälschung des Abschluss führten.

Nach dem Bilanzstichtag vorgeschlagene oder genehmigt Dividenden dürften am Bilanzstichtag noch nicht zurückgestellt, müssen aber offengelegt werden. Die Offenlegung kann entweder im Anhang oder als separate Darstellung innerhalb des Eigenkapital erfolgen.

Eine Einheit darf den finanziellen Abschluss nicht auf Fortführungsbasis erstellen, wenn sich die Geschäftsleitung nach dem Bilanzstichtag gezwungen sieht oder beabsichtigt, die Einheit zu liquidieren bzw. die Geschäftsaktivitäten einzustellen.

4.15 IPSAS 15: Finanzinstrumente: Offenlegung und Darstellung (Financial Instruments: Disclosure and Presentation)

Die Dynamik der internationalen Finanzmärkte haben zu einer starken Ausdehnung der verschiedenen Verwendungsmöglichkeiten von Finanzinstrumenten geführt. Diese Finanzinstrumente reichen von den traditionellen Instrumenten wie beispielsweise Obligationen bis zu den verschiedensten Formen von Derivaten wie beispielsweise Zinsswaps.

Ein Finanzinstrument wird relativ umfassend definiert als ein Vertrag, welcher zu einem finanziellen Aktivum bei der einen Partei und zu einem Passivum bei der Gegenpartei führt.

Dieser Standard findet Anwendung für alle Arten von Finanzinstrumenten mit Ausnahme von:

- Zinszahlungen aus kontrollierten Einheiten, wie sie in IPSAS 6 definiert sind;
- Zinszahlungen aus Beteiligungsgesellschaften, wie sie in IPSAS 7 definiert sind;
- Zinszahlungen aus Joint Ventures, wie sie in IPSAS 8 definiert sind;
- Verbindlichkeiten, die aus Versicherungsverträgen entstehen;
- Verbindlichkeiten, die im Zusammenhang mit Mitarbeiterbeteiligungen entstehen.

Darstellung der einzelnen Finanzinstrumente

Finanzverpflichtungen und Eigenkapital

Der Emittent von Finanzinstrumenten klassiert das Instrument (oder die entsprechenden Komponenten) als eine Verbindlichkeit bzw. als Eigenkapital in Übereinstimmung mit den Vertragsbestimmungen über die einzelnen Finanzinstrumente (Einteilung als Finanzverpflichtung (Fremdkapital) bzw. Eigenkapital).

Einteilung von zusammengesetzten Instrumenten durch den Emittenten

Der Emittent eines Finanzinstrumentes, das sowohl Komponenten von Finanzverpflichtungen wie auch von Eigenkapital aufweist, hat diese Instrument entsprechend aufschlüsseln und die jeweiligen Teile separat ausweisen.

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne

Zinsen, Dividenden, Verluste und Gewinne, die im Zusammenhang mit einem Finanzinstrument (bzw. eines einzelnen Komponenten) entstehen, sind in der Erfolgsrechnung als Aufwand oder Ertrag auszuweisen.

Ausschüttungen an den Halter von Finanzinstrumenten, die als Eigentum klassifiziert sind, sind beim Emittenten direkt dem Reinvermögen zu belasten.

Verrechnung von Finanzanlagen und Finanzverbindlichkeiten

Eine Finanzanlage und eine Finanzverbindlichkeit darf nur dann verrechnet und der Nettobetrag in der Bilanz aufgeführt werden, wenn:

- ein rechtsgültig durchsetzbares Recht besteht, entsprechende Positionen zu verrechnen;
- die Einheit die Absicht hat, das betreffende Geschäft durch Verrechnung oder durch gleichzeitige Realisation des Aktivums und Begleichung der Verbindlichkeiten zu Abschluss zu bringen.

Offenlegung

Eine Einheit hat im Anhang getrennt nach Finanzaktiven und Finanzverbindlichkeiten folgende Informationen offenzulegen:

- Offenlegung von Verfahren zum Risikomanagement (Disclosure for Risk Management Policies): Hier sind insbesondere Ziele und Verfahren zum Risikomanagement zu veröffentlichen;
- Art der Finanzinstrumente und Charakteristiken;
- Rechnungslegungsgrundsätze;
- Bewertung und Ausweis;
- Verkehrswerte, Fälligkeiten, Bedingungen;
- Zinsrisiken, effektive Zinssätze;
- Kreditrisiken, Risikokonzentration;
- Beschreibung von Absicherungsgeschäften bezüglich zukünftiger Transaktionen, einschliesslich des zeitlichen Horizonts, der verwendeten Hedginginstrumente und der bilanzierten Rechnungsabgrenzungen von unrealisierten Gewinnen und Verlusten.

4.16 IPSAS 16: Renditelienschaften (Investment Property)

Eine Renditelienschaft wird definiert als Land und/oder Gebäude, das für Wertvermehrungs- oder Mietertragszwecke und nicht für die Zecke:

- der Produktion oder des Angebots von Produkten oder Dienstleistungen;
- der Administration des eigenen Geschäftsbetriebs, oder;
- des Verkaufs im normalen Geschäftsverkehr gehalten wird.

Bewertung

Renditelienschaften werden bilanziert, wenn es wahrscheinlich ist, dass sie in Zukunft einen wirtschaftlichen Nutzen abwerfen und wenn die Kosten zuverlässig ermittelt werden können.

Erstmalige Bewertung (initial measurement)

Die erstmalige Bewertung erfolgt zu den Anschaffungskosten einschliesslich den Transaktionskosten (Bewertungsgutachten, Gebühren, Handänderungskosten etc.). Wurde die Renditelienschaft kostenlos bzw. zu nominellen Kosten erworben, so entsprechen die Kosten für den Erwerb dem Marktwert (fair value) zum Zeitpunkt der Akquisition.

Nachträgliche Ausgaben

Nachträgliche Ausgaben für Renditelienschaften, die bereits bewertet wurden, dürfen nur aktiviert werden, wenn sie wertvermehrenden Charakter haben. Alle weiterführenden Ausgaben sind als Aufwand in derjenigen Periode auszuweisen, in der sie entstanden sind.

Bewertung im Anschluss an die erstmalige Bewertung

Bei der nachfolgenden Bewertung von Renditelienschaften besteht ein einmaliges Wahlrecht zwischen einem umfassenden Verkehrswertansatz und dem Anschaffungskostenmodell. Diese Wahl ist zum Zeitpunkt der Einführung des Standards für die gesamte Kategorie der Renditelienschaften zu treffen.

Verkehrswertansatz (fair value model)

Beim Verkehrswertansatz erfolgt die Bewertung zum Verkehrswert ohne systematische Abschreibung. Ein durch die Verkehrswertschwankungen entstehender Gewinn oder Verlust ist derjenigen Periode zu belasten, in der er entstanden ist.

Der Verkehrswert hat die aktuelle Marktlage bzw. die Marktumstände zu reflektieren und nicht diejenigen zu einem zeitlich früheren oder späteren Zeitpunkt.

Anschaffungskostenmodell (cost model)

Beim Anschaffungskostenmodell erfolgt die Bewertung zu Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen und Wertebussen gemäss Benchmark Treatment von IPSAS 17.

Übertragungen (Transfers)

Übertragungen (d.h. Veränderungen in der Darstellung in der Bilanz) von Renditelienschaften können nur dann gemacht werden, wenn eine Änderung in der Verwendung stattfand, begründet durch:

- Beginn der Eigennutzung (commencement of owner-occupation): Hier erfolgt eine Übertragung von Renditeliegenschaften zu Eigentümer-genutzte Sachanlagen (owner-occupied property);
- Absicht einer künftigen Veräußerung der Renditeliegenschaft: Liegt eine solche Absicht vor, dann erfolgt eine Übertragung von Renditeliegenschaften zu Warenlager (inventories);
- Beendigung der Eigennutzung (end of owner-occupation): Entsprechend dem ersten Punkt erfolgt hier die Übertragung von Eigentümer-genutzten Sachanlagen zu Renditeliegenschaften;
- Beginn eines Operativen Leasing an eine andere Gesellschaft: In diesem Falle erfolgt eine Übertragung von Warenlager (inventories) zu Renditeliegenschaften;
- Beendigung der Konstruktion oder der Entwicklung: Hier erfolgt eine Übertragung von Immobilien während der Konstruktion oder Entwicklung (abgedeckt zur IPSAS 17) zu Renditeliegenschaften.

Veräußerung (Disposal)

Eine Renditeliegenschaft ist nach der Veräußerung aus der Bilanz zu entfernen oder wenn sich der Nutzen der Renditeliegenschaft ständig verringert und kein künftiger wirtschaftlicher Gewinn aus der Veräußerung mehr resultieren wird.

Offenlegung

Eine Einheit hat bei Anwendung des Verkehrswertmodelles folgende Angaben offenzulegen:

- Kriterien der Klassierung von Liegenschaften als Renditeliegenschaften, Liegenschaften für Eigennutzung oder Verkaufsliegenschaften, falls diese nicht eindeutig ist;
- Methoden und Annahmen der Verkehrswertermittlung;
- ob und in welchem Umfang unabhängige Bewertungsgutachten verwendet wurden;
- Beschreibung und weitere Angaben von Renditeliegenschaften, deren Verkehrswert nicht zuverlässig ermittelt werden kann;
- Mieterträge und direkte operative Kosten von ertragsbringenden Liegenschaften sowie direkte operative Kosten von ertragslosen Liegenschaften;
- Restriktionen;
- wichtige vertragliche Verpflichtungen für den Kauf, den Bau, oder den Unterhalt von Liegenschaften.

Bei der Anwendung des Anschaffungskostenmodells sind zusätzlich folgende Angaben offenzulegen:

- der gesamte Verkehrswert der zu Anschaffungskosten bilanzierten Renditeliegenschaften;
- kumulierte Anschaffungskosten und kumulierte Abschreibungen (inkl. Wertebussen);
- Abschreibungsmethode und Nutzungsdauern.

4.17 IPSAS 17: Sachanlagen (Property, Plant and Equipment)

Bewertung von Sachanlagen

Ein Objekt (item) ist dann als Vermögensgegenstand zu aktivieren, wenn:

- die Wahrscheinlichkeit eines zukünftigen wirtschaftlichen Zuflusses aus dem Objekt besteht und;
- wenn der Verkehrswert der Objektes verlässlich gemessen werden kann.

Erstmalige Bewertung (initial measurement)

Alle Objekte, die sich gemäss obiger Auflistung als Sachanlage zu definieren sind, sind zu ihren Kosten zu aktivieren. Wurde ein Objekt kostenlos bzw. zu nominellen Kosten erworben, so entsprechen die Kosten für den Erwerb dem Marktwert (fair value) zum Zeitpunkt der Akquisition. Die aktivierbaren Kosten umfassen den Kaufpreis sowie Beschaffungs- und Installationskosten oder die Herstellkosten bei selbst erarbeiteten Sachanlagen.

Nachträgliche Ausgaben

Nachträgliche Ausgaben für Sachanlagen sind nur dann aktivierungsfähig, wenn sie deren ursprünglich erwarteten Nutzungsgrad erhöhen. Wiederkehrender Unterhalt und Reparaturen sind dagegen der Erfolgsrechnung zu belasten.

Bewertung im Anschluss an die erstmalige Bewertung

Bevorzugte Methode (benchmark): Anschaffungskostenprinzip

Eine nachfolgende Bewertung von Sachanlagen hat zum Anschaffungskostenprinzip erfolgen. Dabei werden die Anschaffungskosten abzüglich akkumulierten Abschreibungen herangezogen.

Alternativ erlaubte Methode (allowed alternative treatment): Aufwertung zu Verkehrswerten

Bei der Aufwertung sind unabhängige Bewertungsgutachten heranzuziehen. Eine regelmässige konsistente Anpassung an die Verkehrswerte ist mindestens für jede ganze Anlagekategorie durchzuführen.

Aufwertungen sind offenzulegen und erfolgsneutral einer Neubewertungsreserve (revaluation surplus) gutzuschreiben.

Abschreibungen

Sachanlagen sind entsprechend der geschätzten Lebensdauer systematisch abzuschreiben. Die einmal gewählte Abschreibungsmethode ist beizubehalten (kein Methodenwechsel).

Die Lebensdauer der Sachanlagen ist systematisch zu überprüfen und gegebenenfalls sind Anpassungen an die aktuellen und zukünftigen Abschreibungen vorzunehmen.

Veräusserung (Disposal)

Eine Sachanlage ist aus der Bilanz zu entfernen, wenn eine Veräusserung stattgefunden hat oder wenn sich der Nutzen der Sachanlage ständig verringert und kein künftiger wirtschaftlicher Gewinn aus der Veräusserung mehr resultieren wird.

Offenlegung

Eine Einheit folgende Angaben offenlegen:

- den Bewertungsansatz für Anlagen;
- die angewandten Abschreibungsmethoden;
- die geschätzte Lebensdauer der Anlagen;
- den Gesamtbetrag der Abschreibungen der Berichtsperiode;
- den Gesamtbetrag der kumulierten Abschreibungen und Wertverluste zu Beginn und am Ende der Berichtsperiode
- die Veränderungen der Anlagen in einem Anlagespiegel von Anfang bis Ende Jahr (Zugänge, Abgänge, Abschreibungsaufwand, Fremdwährungsdifferenzen etc.).

Glossar

account	Konto
accounting	Rechnungswesen, Rechnungslegung
accounting policies	Rechnungslegungsgrundsätze, Bewertungsmethode
accrual	Periodenabgrenzung
acquisition	Anschaffung (auch Erwerb, Kauf, Akquisition)
aggregation	Zusammenzug
allowed alternative treatment	zulässige Alternative
asset	Vermögensgegenstand, Aktiven
associates	Beteiligungsgesellschaften
benchmark treatment	bevorzugte Alternative
borrowing costs	Kreditkosten
borrowings	Kreditbeanspruchungen
capitalize, to	aktivieren
cash	flüssige Mittel
cash equivalents	geldnahe Mittel
cash flow	Mittelfluss
cash flow statements	Mittelflussrechnung
changes in accounting policies	Änderungen in den Richtlinien des Rechnungswesens
claim	Anspruch, Forderung
classification	Einteilung
closing rate	Fremdwährungskurs am Stichtag (Stichtagskurs)
compound instruments	zusammengesetzte Instrumente
consistency of presentation	Stetigkeit der Darstellung
consolidated financial statements	Konzernabschluss
consolidation procedures	Verfahren der Konsolidierung
construction contracts	Fertigungsaufträge
contingencies	Eventualverpflichtungen
contractor	Vertragslieferant
controlled entity	kontrollierte / beherrschte Einheit
controlling entity	kontrollierende / beherrschende Einheit
cost method	Quotenkonsolidierung (Kosten-Methode)
current replacement cost	Wiederbeschaffungskosten
decision-making	Entscheidungsgrundlage
deficit	Verlust (Defizit)
disclosure	Ausweis, Offenlegung
dividend	Dividende
economic benefit	wirtschaftlicher Nutzen

effective date	Zeitpunkt der Inkraftsetzung
effects of changes in foreign exchange rates	Fremdwährungsumrechnung
entity	(Organisations-) Einheit
equipment	Einrichtungen
equity	Eigenkapital
equity method	Equity-Methode
exchange rate	Wechselkurs bei Fremdwährungen
exchange transaction	Tauschgeschäft
expense	Aufwand
fair value	Marktwert, Verkehrswert
finance lease	Finanzierungs-Leasing
financial asset	Finanzanlage
financial instrument	Finanzinstrument
financial performance	Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit / Erfolg
financial position	Vermögens- und Finanzlage
financial reporting	Rechnungswesen / (finanzielle) Berichterstattung
financial statement	Abschluss
foreign currency transactions	Fremdwährungstransaktionen
foreign entity	ausländische Einheit
foreign government	ausländische Regierung
foreign operation	ausländische Tätigkeiten; Diese beinhalten Tätigkeiten wie die Kontrolle über eine ausländische Einheit, Beteiligungsgesellschaften (associates), Gemeinschaftsunternehmen (joint venture) oder Niederlassungen der Bericht erstattenden Einheit. Dabei werden diese Aktivitäten in einer anderen als der Landeswährung der Bericht erstattenden Unternehmung geführt.
fundamental errors	grundlegende Fehler
general purpose financial statement	Jahresabschluss (für allgemeine Zwecke aufstellungspflichtig)
going concern	Unternehmensfortführung
good	Gut
impairment	dauerhafte Wertminderung
income taxes	Ertragssteuer
initial measurement	erstmalige Bewertung
interest	Zinsen
inventories	Vorräte, Warenlager
investment	Beteiligung, Investition
investment property	Renditeliegenschaften
issuer	Emittent

item	Position
joint venture	Gemeinschaftsunternehmen
lease obligation	Leasingverbindlichkeit
leases	Leasing
lessee	Leasingnehmer
lessor	Leasinggeber
liability	Schuld, Verbindlichkeiten
loss	Verlust
lower of cost	Niederstwertprinzip
margin	Spanne
materiality	Wesentlichkeit
mathematical mistake	Rechnungsfehler
measurement	Bewertung
monetary	geldwerte
monetary items	Gelder, Vermögensgegenstände und Schulden, welche in (ausländischer) Währung lauten
net realizable value	Nettoerlöswert / Marktwert
net surplus	Nettoüberschuss
non-monetary	nicht-geldwerte
notes to the financial statements	Erläuterungen zum Abschluss
offsetting	Glattstellung, Verrechnung
opening balance	Eröffnungsbilanz
operating lease	Operating Leasing
outcome	Resultat / Wirkung
percentage of completion-method	Methode der anteiligen Gewinnrealisierung
performance	(wirtschaftliche) Leistungsfähigkeit
presentation of financial statement	Darstellung der Jahresrechnung
property, plant and equipment	Sachanlagen
provision	Rückstellung
recognition	Ansatz, Bewertung
related party	nahestehende Einheiten, Unternehmen bzw. nahestehende Personen
rendering of services	Übertragung von Dienstleistungen
reporting date	Stichtag für die Berichterstattung
revaluation surplus	Neubewertungsreserve
revenue	Einkünfte
rewards	Entgelte
royalty	Lizenzgebühr
services	Dienstleistungen

stage of completion	Abrechnung nach Auftragsfortschritt
statement of changes in net asset/equity	Darstellung (Nachweis) der Veränderungen in Nettovermögensgegenständen / Eigenkapital
statement of financial performance	Darstellung (Nachweis) der finanziellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit / Erfolgsrechnung
statement of financial position	Darstellung (Nachweis) der Vermögens- und Finanzlage / Bilanz
statement of recognised gains and losses	Darstellung (Nachweis) derjenigen Eigenkapitalveränderungen, die nicht auf Transaktionen mit Aktionären zurückzuführen sind
surplus	Überschuss
transitional provisions	Übergangsregelung
variations	Veränderungen
venturer	Anteilseigner an einem Gemeinschaftsunternehmen
weighted average cost formula	Methode der Durchschnittsbewertung

Quellenverzeichnis

IAS (2001)

International Accounting Standards in der schweizerischen Praxis, 5., überarbeitete Auflage, Zürich: KPMG, 2001

FACHWÖRTERBUCH (1996)

Fachwörterbuch Rechnungslegung, Steuern, Bankwesen, EDV, 4. Auflage, Stuttgart: Schäffer Poeschel, 1996

www.ifac.org

Homepage von IFAC – International Federation of Accountants. Durch ein Gratis-Abonnement können hier die aktuellsten Standards direkt herunterladen werden.

www.kpmg.ch/wp

Homepage von KPMG mit generellen Informationen zu IAS.